

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені В.Н. Каразіна

Розіт Т.В.

«УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК»
НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ ПОСІБНИК
для студентів спеціальності «ОБЛІК І АУДИТ»

Харків 2017

УДК 657.05 (075.8)

ББК 65.052.201.2(я 73)

Р64

Рецензенти: **Родченко В.Б.**, доктор економічних наук, професор
кафедри економіки та менеджменту
Харківського національного університету
імені В.Н. Каразіна

Глущенко О.В., кандидат економічних наук, доцент
кафедри фінансів та кредиту Харківського національного
університету імені В.Н. Каразіна

*Затверджено до друку рішенням вченої ради економічного факультету
Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна*

(протокол № 7 від 23. 06. 2017р

Р64 Розіт Т.В. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: Навчально-методичний
посібник за курсом для студентів спеціальності «Облік і аудит». – Х.: ХНУ
імені В.Н. Каразіна, 2017. - 80 с.

У навчально-методичному посібнику розглядаються основні питання
управлінського обліку на підприємстві.

Зміст теоретичних положень зорієнтовано на ключові моменти - базові положення
дисципліни, а виконання завдань та опрацювання термінологічної бази дозволить
студентові набути відповідні практичні навички у процесі самостійної роботи.

Видання призначено для студентів, аспірантів та викладачів усіх економічних та
управлінських спеціальностей, а також фахівців з обліку, працівників підприємницьких і
фінансових структур.

УДК 657.05 (075.8)

ББК 65.052.201.2(я 73)

© Харківський національний університет
ім. В.Н. Каразіна , 2017
© Розіт Т. В., 2017
© Дончик И. Н., макет обложки, 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
ТЕМА 1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	6
ТЕМА 2. ВИТРАТИ: ЇХ ПОВЕДІНКА, ОБЛІК І КЛАСИФІКАЦІЯ.....	15
ТЕМА 3. КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНОЇ ТА ЗМІННОЇ СОБІВАРТОСТІ	25
ТЕМА 4. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЯЦІЇ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ.....	32
ТЕМА 5. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТА ПРИБУТКУ	40
ТЕМА 6 АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УХВАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ.....	47
ТЕМА 7. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ	56
ТЕМА 8. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ПО ЦЕНТРАХ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ.....	64
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.....	74

ПЕРЕДМОВА

Однією з найважливіших проблем функціонування підприємств України в ринкових умовах є налагодження системного контролю за витратами як основного засобу досягнення належної ефективності діяльності. Вирішенню цієї проблеми має сприяти управлінський облік як ефективна та не від'ємна частина управління підприємством.

Розробка і введення управлінського обліку на підприємствах – це частина загального процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні.

В сучасний період на більшості підприємств України управлінський облік ще не сформувався як цілісна система збору, аналізу, інтерпретації і представлення корисної інформації менеджерам підприємства з ціллю прийняття на її основі оперативних, тактичних та стратегічних рішень. Відсутня єдина методична база формулювання управлінського обліку як системи. Приведене поняття в законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», «управлінський (внутрішньо - господарський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів в процесі управління підприємством», являється вузько орієнтуючим і не відображує справжню його сутність.

Тому виникає питання у більшості підприємців: яким же повинен бути сучасний управлінський облік – облік «по всім його правилам» і з чого треба починати його побудову?

Управлінський облік – це процес, який прибавляючи цінність, безперервно вдосконалює планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової і не фінансової інформації, який направляє дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації.

Сутність управлінського обліку, його призначення можна коротко передати визначенням: «виробництво» інформації для здійснення ефективного управління.

Створення цінності в системі управлінського обліку – це і є «виробництво» ключової інформації, яка забезпечує конкурентні переваги будь-якому підприємству.

В сучасному розумінні в терміні «управлінський облік» все більше наголос робиться на слові «управлінський», оскільки організація і методика цього виду обліку направлена на рішення саме управлінських задач.

Керівників різних рівнів управління в більшій мірі цікавлять не стільки результати їх минулої діяльності, скільки способи досягнення бажаних результатів діяльності власного підприємства в майбутньому. Керівникам вже не достатньо знати, скільки коштує та чи інша продукція, для них важливо, чому вона стільки коштує, а головне, як зробити так, щоб її виробництво було вигідним? В країнах, де бухгалтерський облік прийнято розділять на фінансовий і управлінський, прогностична функція характерна саме для управлінського обліку. Це стало реальним на основі бюджетування, прогнозування поведінки витрат і доходів, експертних оцінок, розробки альтернативних рішень. Тому в останні роки все більше розповсюдження отримують стратегічні системи

управлінського обліку як результат прагнення розширити інформаційну базу для прийняття рішень за рахунок формування прогнозової інформації.

Основною ціллю управлінського обліку, який призваний задовольняти інформаційні потреби внутрішніх користувачів, являється підвищення ефективності управління, а послідовно – ефективності планування, нормування, контролю та прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме, забезпечує підприємство ключовою інформацією.

ТЕМА 1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Природа управлінського обліку

В умовах ринкових відносин в нашій країні підприємство стало юридично і економічно самостійним. Ефективне управління виробничою діяльністю підприємства все більше залежить від рівня інформаційного забезпечення його окремих підрозділів і служб.

В даний час деякі організації мають таким чином поставлений бухгалтерський облік, щоб інформація яка міститься в ньому була придатна для оперативного управління та аналізу. Як показує практика, підприємства, які мають складну виробничу структуру, гостро потребують оперативної економічної та фінансової інформації, що допомагає оптимізувати витрати і фінансові результати, приймати обґрунтовані управлінські рішення. Інформація, яка необхідна для оперативного управління підприємством, міститься в системі управлінського обліку, який вважають одним з нових і перспективних напрямків бухгалтерської практики.

Перші висловлювання про необхідність формування самостійної інформаційної системи про витрати виробництва і про те, якою їй бути, з'явилися ще на початку XX ст, важливою обставиною, що сприяє створенню управлінського обліку як самостійної області бухгалтерської справи, була установа в США національної асоціації бухгалтерів-виробничників, що виникла в жовтні 1919 р., яка відіграла велику роль у розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США.

У післявоєнні роки стає очевидним той факт, що бухгалтерський облік почав активно брати участь у формуванні та виконанні управлінської політики, а бухгалтер став приділяти увагу прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю за забезпеченням інформацією служб управління, тобто у нього з'явилися додаткові функції в галузі управління та прийняття господарських рішень. Практичним кроком на шляху становлення і розвитку бухгалтерського управлінського обліку було виділення із загальної бухгалтерської служби підприємства калькуляційної (управлінської) бухгалтерії. Створення двох самостійних бухгалтерій (фінансової та калькуляційної) пов'язувалося перед усім із розширенням виробництва, зростанням його концентрації, з централізацією капіталу, з утворенням великих компаній, а також з необхідністю збереження їхньої комерційної таємниці.

Дана обставина певним чином вплинула на формування єдиних національних рахунків. Так, до другої світової війни в країнах континентальної Європи (Франція, Німеччина та ін.) національні рахунки були представлені рахунками фінансового і управлінського обліку в єдиній формі. Після другої світової війни в економічному житті Європи вирішальне значення став набувати американський капітал, а разом з ним отримав визнання і англо-американський підхід до бухгалтерського обліку. Думки більшості теоретиків і практиків зійшлися на тому, що план, який охоплює фінансові та управлінські рахунки, що цікавлять адміністрацію підприємства, призводить до порушення комерційної таємниці. Подальший розвиток національних рахункових планів йшов по

шляху їх орієнтації на можливості складання фінансової звітності та в більшості своїй обмежувалося рамками фінансового обліку.

Поява бухгалтерського управлінського обліку як самостійної навчальної дисципліни пов'язано з Американською асоціацією бухгалтерів (American Accounting Association), яка розробила в 1972 р. програму отримання диплома з управлінського обліку з присвоєнням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Цей рік ознаменував офіційний поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Бухгалтерський управлінський облік зовсім не щось нове для вітчизняної економіки. У 20-х - початку 30-х років функції бухгалтерських служб були значно ширше, ніж в наступні роки радянської влади, коли діяльність бухгалтера фактично звелася до облікової реєстрації фактів господарського життя підприємства.

В Україні діє Програма реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Мета реформування полягає у приведенні національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з міжнародними стандартами фінансової звітності та вимог ринкової економіки. Досягнення цієї мети буде означати можливість формування системи інформації для ефективного управління всередині підприємства.

В сучасних умовах, коли підприємствам дана самостійність в розробці своїх виробничих програм, планів виробничого та соціального розвитку, у визначенні стратегії в області цінової політики, вся відповідальність покладається на керівників за прийняті ними управлінські рішення. Для вироблення ефективних і оперативних рішень керуючим необхідна достовірна інформація як про виробниче, так і про фінансове становище підприємства. Рішенням другої частини цього завдання і займається бухгалтерська служба підприємства.

Перехід вітчизняної економіки від адміністративних методів управління до ринкових умов господарювання докорінно змінило запити користувачів бухгалтерської інформації. Отже, ускладнюються і завдання, що стоять перед системою бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік адміністративної системи сьогодні не може задовольнити запити сучасного «ринкового» підприємства. У цих умовах неминучим стає поява управлінського обліку як самостійної галузі бухгалтерської діяльності. Весь бухгалтерський облік починає ділитися на фінансовий і управлінський. На виході бухгалтерської інформаційної системи формуються звіти для:

- 1) зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації;
- 2) цілей періодичного планування і контролю;
- 3) прийняття рішень в нестандартних ситуаціях і вибору політики організації.

Прерогативою фінансового обліку є складання звітів першої групи (зовнішніх звітів). Завданням бухгалтерського управлінського обліку є складання звітів другої і третьої груп, інформація яких призначена для власників підприємства (організації), де проводиться облік, і його керівників (менеджерів), тобто для внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації. Ці звіти повинні містити інформацію не тільки про загальний фінансовий стан підприємства, але і про стан справ безпосередньо в області виробництва. Зміст звітів може змінюватися в залежності від їх цільового призначення і посади

адміністратора, для якого вони призначені, наприклад: аналіз собівартості виробу - з метою визначення собівартості продукції; кошторису - для планування майбутніх операцій; поточні оперативні звіти центру відповідальності (виробничої дільниці) - для оцінки результатів його роботи; звіти про понесені витрати - для прийняття короткострокових рішень; аналіз кошторису капітальних вкладень - для цілей довгострокового планування і т.д.

2. Поняття управлінського обліку, його предмет і метод

Управлінський облік можна визначити як самостійний напрям бухгалтерського обліку організації, який забезпечує її управлінський апарат інформацією, яка використовується для планування, управління, контролю і оцінки організації в цілому, а також її структурних підрозділів. Цей процес включає виявлення, вимір, фіксацію, збір, зберігання, захист, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій. Управлінський облік являє собою одночасно і систему, і область досліджень. Він є важливим елементом системи управління організацією і функціонує паралельно з системою фінансового обліку. Бухгалтерський управлінський облік-це сполучна ланка між обліковим процесом та управлінням підприємством.

Предметом бухгалтерського управлінського обліку є виробнича діяльність організації та її окремих структурних підрозділів (сегментів), званих центрами відповідальності.

В управлінському обліку під центрами відповідальності розуміють структурний підрозділ організації, на чолі якого стоїть менеджер, який контролює витрати, доходи і кошти, що інвестуються в цей сегмент бізнесу, - показник, який визначається для даного підрозділу керівництвом. Сегменти бізнесу, діяльність яких є предметом управлінського обліку, можуть мати юридичну самостійність або входити до складу організації на правах структурних підрозділів.

У першому випадку в якості прикладу можна послатися на холдинг, що складається з материнської компанії, залежних і дочірніх організацій. Постановка системи управлінського обліку, єдиного для всіх організацій, що входять до складу такого утворення, дозволяє більш ефективно вести господарську діяльність як на окремих підприємствах, так і по холдингу в цілому, оперативніше отримувати необхідну бухгалтерську інформацію, враховувати інтереси всіх учасників бізнесу, а в кінцевому рахунку - уникати помилкових управлінських рішень.

У другому випадку мова йде про організації, що мають в своєму складі окремі структурні підрозділи, наприклад заочний вуз з безліччю філій;строительный трест, в состав которого входят строительно-монтажные управления; будівельний трест, до складу якого входять будівельно-монтажні управління; видавничий дім, який має ряд напрямків діяльності, і т.і.

Крім того, предметом управлінського обліку може стати діяльність окремих цехів заводу, відділів магазину, відділень лікарні, тобто зовсім дрібних сегментів бізнесу. При цьому треба мати на увазі, що кожен структурний підрозділ має свого керівника. Не слід ототожнювати центр відповідальності з центром виникнення витрат. Так, швейна машина, що працює - місце виникнення витрат; цех, де вона розташована, - центр відповідальності.

Об'єктами бухгалтерського управлінського обліку є витрати (поточні і капітальні) підприємства і його окремих структурних підрозділів - центрів відповідальності; результати господарської діяльності як всього підприємства, так і окремих центрів відповідальності; внутрішнє ціноутворення, що передбачає використання трансферних цін; бюджетування і внутрішню звітність. Предметом управлінського обліку є виробнича діяльність центрів відповідальності (сегментів організації), тому іноді управлінський облік називають обліком за центрами відповідальності, або сегментарним обліком. Однак ототожнювати ці поняття неправомірно, оскільки сегментарний облік є найважливішою складовою управлінського обліку.

Сегментарний облік можна визначити як систему збору, відображення та узагальнення інформації про діяльність окремих структурних підрозділів організації. У ринковій економіці важко переоцінити значення обліку за сегментами бізнесу. На базі інформації сегментарного обліку будується система управлінського контролю підприємства. Дані сегментарного обліку задовольняють інформаційні потреби внутрішньо фірмового управління, дозволяють контролювати витрати і результати на різних рівнях управління, складати сегментарну звітність.

В сучасних умовах контрольний аспект бухгалтерського обліку висувається на перший план, набуваючи внутрішню спрямованість, пов'язану з пошуком і мобілізацією резервів, підвищення ефективності виробництва. Облік, який не використовується для контролю, безцільний, а контроль, не заснований на даних документального обліку, безпредметний. Система управлінського контролю, заснована на інформації сегментарного обліку та звітності, дозволяє керівникам всіх рівнів реалізовувати одну зі своїх управлінських функцій - функцію контролю за виконанням прийнятих рішень.

Інформаційне забезпечення в системі управлінського контролю передбачає:

- ідентифікацію витрат і результатів з діяльністю конкретного структурного підрозділу;
- персоналізацію облікових документів;
- складання менеджерами кошторисів на майбутнє і звітів про результати діяльності за звітний період. Ці звіти повинні бути зрозумілі як тим, хто оцінює, так і тим, чия діяльність оцінюється.

Система управлінського контролю заснована на принципах довіри, контрольованості і наявності у менеджерів відповідних повноважень і ефективна при виконанні двох основних умов:

- 1) на підприємстві є такі критерії оцінки діяльності виконавців, при яких інтереси працівників збігаються з інтересами фірми;
- 2) управлінський контроль реалізується через систему сегментарного обліку та звітності, якій довіряють працівники організації.

Наслідком управлінського контролю є прийняття менеджерами адекватних управлінських рішень щодо функціонування ввірених їм структурних підрозділів.

Крім названих функцій найважливішим завданням бухгалтерського управлінського обліку є калькулювання. На базі виконаних розрахунків в системі управлінського обліку можна прораховувати різні альтернативні варіанти вирішення одного завдання, вибирати з них оптимальний і оперативно приймати ефективні управлінські рішення.

Методи, які використовуються в бухгалтерському управлінському обліку, досить різноманітні:

- елементи методу бухгалтерського фінансового обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і документація, балансове узагальнення та звітність);
- індексний метод (застосовується в статистиці);
- прийоми економічного аналізу (зокрема, по факторний аналіз);
- математичні методи (кореляції, лінійного програмування, найменших квадратів та ін.)

Управлінський облік активно використовує комп'ютерні технології.

Всі перераховані вище методи інтегруються в єдину систему і використовуються в цілях управління підприємством.

3. Цілі управлінського обліку

Розгляд особливостей бухгалтерського управлінського обліку дозволяє сформулювати його найважливіші цілі:

- надання інформаційної допомоги керуючим у прийнятті оперативних управлінських рішень;
- контроль, планування і прогнозування економічної ефективності діяльності підприємства і його центрів відповідальності;
- інформаційна підтримка в прийнятті ефективних управлінських рішень;
- вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства.

Для прийняття оперативних управлінських рішень може застосовуватися повна або неповна інформація про об'єкт дослідження. Неповна інформація, яка піддається швидкій обробці, в ряді випадків виявляється достатньою. До інформації бухгалтерського управлінського обліку ставляться такі вимоги:

- адресність. Внутрішньовиробнича облікова інформація повинна надаватися конкретним адресатам відповідно до рівня їх підготовленості та ієрархії;
- оперативність. Інформація повинна надаватися в терміни, що дають можливість зорієнтуватися і вчасно прийняти ефективне господарське рішення, в іншому випадку вона малопридатна для цілей управління;
- достатність. Інформація повинна надаватися в достатньому обсязі для прийняття на відповідному рівні управлінського рішення. У той же час вона не повинна бути надмірною і відволікати увагу її споживача на несуттєві або що не відносяться до справи відомості;

- аналітичність. Інформація, яка використовується для внутрішніх управлінських цілей, повинна, мстити дані поточного експрес-аналізу або припускати можливість
- гнучкість і ініціативність. Конкретний блок інформації повинен відповідати вищезгаданим принципам і забезпечувати всю повноту інформаційних інтересів в умовах мінливих управлінських ситуацій або в зв'язку зі змінами в факторах виробництва. Крім того, центрам відповідальності повинна надаватися можливість формулювати свої пропозиції щодо використання даної інформації і спрямовувати їх на розгляд вищої ланки;
- корисність. Інформація повинна привертати увагу керівників до сфер потенційного ризику і об'єктивно оцінювати роботу менеджерів підприємства;
- достатня економічність. Витрати з підготовки внутрішньої фірмової інформації не повинні перевищувати економічний ефект від її використання.

4. Подібність і відмінності фінансового та управлінського обліку

Більшість елементів фінансового обліку можна знайти і в управлінському обліку:

- в обох системах обліку розглядаються одні й ті ж: господарські операції;
- на основі виробничої або повної собівартості, розрахованої в системі управлінського обліку, проводиться балансова оцінка виготовлених на підприємстві активів в системі фінансового обліку;
- методи фінансового обліку застосовуються і в управлінському обліку;
- оперативна інформація використовується не тільки в управлінському обліку, але і для складання фінансових документів. Отже, щоб уникнути дублювання збір первинної інформації повинен здійснюватися відповідно до інтересів як фінансового, так і управлінського обліку.

Але найбільш важливою рисою, що об'єднує два види обліку, є те, що їх інформація використовується для прийняття рішень. Так, дані бухгалтерського обліку допомагають інвесторам оцінити потенціал і перспективи підприємства, доцільність інвестування, а дані управлінського обліку використовуються менеджерами для вирішення широкого кола проблем управління.

Фінансовий і управлінський облік являють собою взаємозалежні і взаємообумовлені компоненти єдиного бухгалтерського обліку. Але поряд з цим є принципові відмінності з наступних питань:

1. Обов'язковість ведення обліку.

Ведення бухгалтерського фінансового обліку передбачено законодавством, тобто обов'язково. Відносно бухгалтерського управлінського обліку такої вимоги немає. Ступінь розвитку бухгалтерського управлінського обліку залежить від завдань, що стоять перед організацією, від рівня професійної підготовки її керівництва. При цьому обов'язково має виконуватися умова: витрати на збір і підготовку управлінської інформації повинні бути нижче економічного ефекту від її використання.

2. Цілі ведення обліку.

Мета фінансового обліку - складання фінансових документів для зовнішніх користувачів. Мета управлінського обліку - забезпечення внутрішньовиробничого

планування, управління і контролю. Мета управлінського обліку в часі безупинна, перманентна і досягається на коротку мить.

3. Користувачі інформації .

Споживачами інформації фінансового обліку є зовнішні користувачі.

Інформація управлінського обліку, навпаки, готується для внутрішніх користувачів.

4. Методи ведення обліку.

Найважливішими елементами методу фінансового обліку є рахунки і подвійний запис, документація і інвентаризація. Управлінський облік користується цими прийомами, але не завжди. Запис інформації необов'язково ведеться за подвійною системою.

5. Свобода вибору.

Фінансовий облік заснований на загальноприйнятих принципах, які регулюють запис, оцінку і передачу фінансової інформації, тобто він до певної міри централізований. Управлінський облік, навпаки, організовується виходячи з цілей і завдань керуючих, ніяк не регламентується державою, служить лише інтересам підприємства, в чому і полягає його перевага перед фінансовим обліком. Загальні принципи даного обліку зводяться до того, щоб максимально забезпечити керівництво корисною інформацією. Управлінський облік в більшій мірі заснований на логіці і досвіді або на загальній прийнятності. У цьому сенсі можна говорити про децентралізацію управлінського обліку.

6. Угрупування витрат.

В результаті відмінностей в підходах до угрупування витрат у фінансовому та управлінському обліку інформація про прибуток формується по-різному. За даними фінансового обліку можна розрахувати фінансовий результат діяльності всієї організації (ця інформація може надаватися у формі № 2). З інформації управлінського обліку можна дізнатися, наскільки прибутковим є той чи інший вид продукції (робіт, послуг).

7. Основний об'єкт обліку.

У фінансовому обліку господарська діяльність підприємства сприймається як єдине ціле. В управлінському обліку основна увага звертається на центри відповідальності - структурні підрозділи, очолювані керівниками, які несуть відповідальність за результати їх роботи. Тому іноді управлінський облік називають урахуванням відповідальності. Відповідальність за виконання відповідних показників несе керівник центру. Розбиваючи підприємство на центри прибутку, керівництво вважає цей показник основним для оцінки результатів діяльності своїх менеджерів. Беручи прибуток за основний оціночний показник, керуються наступними правилами:

- зростання прибутку підрозділу не повиненно вести до зниження прибутку всієї фірми;
- прибуток кожного підрозділу повинен бути сформован об'єктивно, незалежно від розмірів прибутку всієї компанії;
- результати діяльності одного менеджера не повинні залежати від рішень інших менеджерів.

Крім виділення на підприємстві центрів витрат і центрів прибутку управлінський облік допускає можливість формування центрів інвестицій. Ступінь деталізації місць

виникнення витрат і їх ув'язка з центрами відповідальності встановлюються адміністрацією підприємства. Таким чином, в управлінському обліку увагу фокусується як на господарську діяльність в цілому, так і на окремих функціях.

8. Періодичність складання звітності.

У фінансовому обліку періодичність складання звітності встановлюється законодавчими нормативними актами. В управлінському обліку звіти складаються в міру потреби: щомісячно, щотижня, щодня, а іноді - негайно. Адміністрація підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність подання внутрішньої звітності. Головний принцип - доцільність і економічність.

9. Ступінь надійності інформації.

Фінансовий облік документально підтверджений. Інформація управлінського обліку багато в чому носить розрахунковий характер і часто не пов'язана з операціями на рахунках бухгалтерського обліку. Адміністрації підприємства потрібна своєчасна інформація, і тут часто можна піти на певне послаблення вимог до її точності в користь оперативності. В результаті в управлінському обліку часто використовуються приблизні оцінки.

10. Ступінь відкритості інформації.

Фінансова звітність не становить комерційної таємниці. Вона є відкритою, публічною. Інформація управлінського обліку, як зазначалося вище, зазвичай є комерційною таємницею підприємства. Вона не підлягає публікації і носить конфіденційний характер.

11. Прив'язка в часі.

Фінансовий облік відображає фінансову історію організації. Відповідно до принципу документальної обґрунтованості бухгалтерські проводки виконуються після здійснення господарської операції. Хоча дані фінансового обліку і беруться до уваги при плануванні, вони все-таки носять «історичний» характер. Управлінський облік містить як «історичну» інформацію, так і оцінки та плани на майбутнє. Тому нерідко кажуть: мета фінансового обліку - показати, «як це було», а управлінського - «як це повинно бути».

12. Базова структура.

Фінансовий облік будується на відомому капітальному рівнянні:

Актив = Власний капітал + Зобов'язання.

Структура інформації управлінського обліку залежить від запитів користувачів цієї інформації.

13. Методика розрахунку фінансових результатів.

У фінансовому обліку концепція полягає в тому, що прибуток розраховується як різниця між виручкою від продажу продукції, її виробничою собівартістю і періодичними витратами. Цей підхід є сучасний стандарт фінансового обліку західних країн з ринковою економікою. В управлінському обліку можливі інші підходи до визначення фінансового результату. Так, відповідно до системи «директ-костинг» розраховується показник маржинального доходу. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку забороняють застосовувати цей підхід для складання фінансової звітності.

5. Можливі варіанти організації управлінського обліку: автономна і інтегрована системи

Організація на підприємстві системи управлінського обліку, що займається обліком і аналізом витрат виробництва, передбачає відділення рахунків по їх обліку від загальної системи рахунків. По суті, мова йде про створення спеціального рахункового плану, що використовується бухгалтерським управлінським обліком, або про виділення в загальному плані спеціальних розділів, узагальнюючих рахунки управлінського обліку. Відокремлення рахунків управлінського обліку, крім поліпшення інформаційного обслуговування різних управлінських структур, створює умови для збереження комерційної таємниці про рівень витрат виробництва, рентабельності окремих видів продукції, що випускається.

Історично управлінський облік з'явився в капіталістичному суспільстві саме як наслідок комерційної таємниці. В кінці XIX - початку XX ст., Коли держава і профспілки робітників стали активно цікавитися прибутками підприємців і вимагати публікації фінансових звітів, підприємці, створили спеціальні методологічні прийоми, що призвело до введення двох паралельних видів бухгалтерського обліку: відкритого і закритого, призначеного тільки для підприємця. Йдеться про двоколовий (варіант автономії) і одноколовий (інтегрованої) системах організації бухгалтерського обліку. При варіанті автономії кожна з систем обліку - фінансового та управлінського - є замкнутою. У фінансовій бухгалтерії витрати групуються за економічними елементами, в управлінській - за статтями калькуляції. Для обліку витрат обрані вільні коди рахунків. Це так звані рахунки-екрани (або транзитні, дзеркальні рахунки). Фінансова бухгалтерія займається лише синтетичним урахуванням витрат, а тому містить інформацію про загальну суму витрат на виробництво готової продукції, не враховуючи місце їх виникнення. Так, з системи фінансового обліку можна почерпнути відомості про сумарні матеріальні витрати за період. Управлінська бухгалтерія деталізує цю інформацію. Інформація про виручку від продажів присутня як у фінансовій, так і в управлінській бухгалтерії. Таким чином, фінансова бухгалтерія містить інформацію як про доходи, так і про загальну суму витрат. Це дозволяє зацікавленим зовнішнім користувачам перевірити правильність податкових розрахунків, не заглиблюючись в таємниці калькулювання.

У управлінській бухгалтерії виводяться два фінансові результати виробничої діяльності - маржинальний доход і прибуток.

При одноколовій (інтегрованої) системи обліку рахунки-екрани не застосовуються і використовується єдина система рахунків і бухгалтерських проводок. Рахунки управлінського обліку, мають сальдо, відносяться одночасно до управлінського і фінансового обліку. Для збереження комерційної таємниці на рахунках фінансового обліку реєструється лише сальдо, а обороти, що показують господарські операції, відображаються в системі управлінського обліку.

Найважливішим фактором при створенні системи управлінського обліку є її економічна ефективність. Це ті вигоди, які підприємство отримує від наявності системи обліку за рахунок поліпшення якості прийнятих рішень.

ТЕМА 2. ВИТРАТИ: ЇХ ПОВЕДІНКА, ОБЛІК І КЛАСИФІКАЦІЯ

1. Еволюція методів обліку витрат

Для прийняття оптимальних управлінських і фінансових рішень необхідно знати свої витрати і в першу чергу розбиратися в інформації про виробничі витрати. Аналіз витрат допомагає з'ясувати їх ефективність, встановити, чи не будуть вони надмірними, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати й контролювати витрати, планувати рівень прибутку й рентабельності виробництва.

Протягом тривалого часу витрати виявляли і враховували так званим котловим методом. «Котловий» метод не виявляв можливостей зниження витрат, його основним недоліком була знеособленість інформації. Такий облік не дозволяв підприємству отримати необхідні дані для контролю за витратами виробництва за напрямками витрат (основне виробництво, допоміжні виробництва, загальновиробничі, загальногосподарські витрати тощо), місцями їх виникнення (цехами, відділами, службами), видами продукції, що випускається (виконуваних робіт, надаваних послуг).

В кінці 19 ст. була створена більш мобільна система обліку витрат, що підвищує інформативність даних про витрати і сприяє посиленню контролю за їх використанням. В основі цієї системи лежало поділ витрат на фіксовані (сьогодні це постійні витрати) і змінні (умовно-змінні). Далі виникло питання про те, в якій пропорції слід включати до собівартості умовно-постійні витрати. І лише в 1936 р., коли Дж. Харрісом була висунута концепція «директ-костинг», необхідність у розподілі накладних витрат зникла. До середини 60-х років цей метод завойовує міцні позиції в обліку.

Однак для підприємства все більш актуальною стає не стільки завдання очного і повного визначення собівартості, скільки запобігання невиправданих витрат, яких можна було б уникнути. Рішенням цього завдання стала поява на початку XX ст. в США, а потім і в Європі системи "стандарт-кост", що порівнює фактичні витрати з нормованими. Облік витрат став розвиватися таким чином, щоб адміністрація не тільки визначала витрати, але і більш повно контролювала використання ресурсів, попереджаючи виникнення невиправданих витрат. Це призвело до формування Дж. А. Хиггисом концепції центрів відповідальності, відповідно до якої витрати не тільки розглядалися в рамках всього підприємства, але і диференціювалися по центрам відповідальності з призначенням відповідальних осіб.

Надалі система «стандарт-кост» і облік по центрам відповідальності переродилися в метод «System in time» (SIT) (точно в часі). В основі аналізу тут лежать відсотки відхилень від графіка робіт і стандартів (норм). Таким чином, облік витрат зосередився не на кінцевому продукті виробництва, а безпосередньо на виробничому процесі.

2. Поняття витрат, їх класифікація

Витрати живої та уречевленої праці на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) називають витратами виробництва. У вітчизняній практиці для характеристики

всіх витрат виробництва за певний період застосовують термін «витрати на виробництво». Часто в економічній літературі термін «витрати» ототожнюється з поняттям «затрати». Однак більш уважне вивчення цих категорій показує деяку некоректність такого підходу.

Під витратами (згідно з П (с)БО №16) розуміється «зменшення економічних вигід внаслідок вибуття активів (коштів, іншого майна) та (або) виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу цієї організації, за винятком зменшення вкладів за рішенням учасників (власників майна)»

Предметом управлінського обліку серед іншого є поточні витрати організації. Говорячи мовою фінансового обліку, це витрати від звичайних видів діяльності.

Терміни «доходи» і «витрати» організації, визначені названим положенням, не суперечать Міжнародним стандартам фінансової звітності, згідно з якими витрати включають збитки і витрати, що виникають в ході основної діяльності підприємства. Вони, як правило, приймають форму відтоку або зменшення активу. Витрати визнаються у звіті про фінансові результати на підставі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами і надходженнями за певними статтями доходу. Даний підхід називається відповідністю витрат і доходів. Таким чином, у бухгалтерській звітності всі доходи повинні співвідноситися з витратами на їх отримання, званими витратами (принцип співвіднесення доходів).

Поняття «витрати» з числа розглянутих є найбільш узагальнюючим показником. Витрати — грошовий вимір суми ресурсів, що використовуються з будь-якою метою. Тоді витрати можна визначити як витрати, понесені організацією в момент придбання будь-яких матеріальних цінностей чи послуг. Виникнення витрат, що відносяться до витрат, супроводжується зменшенням економічних ресурсів організації або збільшенням кредиторської заборгованості. Витрати можуть бути віднесені або в активи, або у витрати організації.

Велике значення для правильної організації обліку витрат має їх науково обґрунтована Класифікація. Витрати на виробництво групують за місцем їх виникнення, носіям витрат і видами витрат. За місцем виникнення витрати групують за виробництвами, цехами, ділянками та іншими структурними підрозділами підприємства. Таке угруповання витрат необхідне для організації обліку за центрами відповідальності та визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Носіями витрат називають види продукції (робіт, послуг) підприємства, призначені до реалізації. Це угруповання необхідне для визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг).

За видами витрати групуються за економічно однорідними елементами і за статтями калькуляції.

В управлінському обліку Класифікація витрат досить різноманітна і залежить від того, яку управлінську задачу необхідно вирішити. До основних завдань управлінського обліку відносять:

- розрахунок собівартості виробленої продукції та визначення розміру отриманого прибутку;
- прийняття управлінського рішення і планування;

- контроль і регулювання виробничої діяльності центрів відповідальності.

Рішенням кожної з названих завдань відповідає своя класифікація витрат. Так, для розрахунку собівартості виробленої продукції і визначення розміру отриманого прибутку витрати класифікують на:

- вхідні та минулі;
- прямі і непрямі;
- основні і накладні;
- що входять до собівартості продукції (виробничі) та позавиробничі (періодичні, або витрати періоду);
- одноелементні і комплексні;
- поточні та одноразові.

Для прийняття рішення і планування розрізняють:

- постійні, змінні, умовно-постійні (умовно-змінні) витрати;
- витрати, що приймаються і не приймаються в розрахунок при оцінках;
- безповоротні витрати;
- змінні витрати;
- граничні і приростні витрати;
- плановані і неплануєміє.

Нарешті, для здійснення функцій контролю і регулювання в управлінському обліку розрізняють регульовані і нерегульовані витрати. Особлива увага тут приділяється коригуванню витрат з урахуванням фактично досягнутого обсягу виробництва, тобто складання гнучких кошторисів.

3. Класифікація витрат для визначення собівартості, оцінки вартості запасів та отриманого прибутку

Для визначення собівартості, оцінки вартості запасів і отриманого прибутку дається наступна класифікація витрат.

Вхідні і минулі витрати (витрати і витрати). Вхідні витрати — це ті кошти, ресурси, які були придбані, є в наявності і, як очікується, повинні принести доходи в майбутньому. У балансі вони відображаються як активи. Якщо ці засоби (ресурси) протягом звітного періоду були витрачені для отримання доходів і втратили здатність приносити дохід надалі, то вони переходять в розряд минулих. Правильний розподіл витрат на вхідні і минулі має особливе значення для оцінки прибутків і збитків.

Як приклад вхідних витрат торгового підприємства можна навести одну статтю активу балансу-товари. Якщо ці товари не реалізовані і зберігаються на складі, то вони реєструються в балансі як вхідні. Якщо ж ці товари продані, то понесені у зв'язку з ними закупівельні витрати слід віднести до вичерпаних. В балансі виробничого підприємства входять витрати в частині виробничих запасів представлені трьома статтями, кожна з яких являє собою стадію процесу виробництва: запаси матеріалів на складі та в очікуванні

переробки), запаси в незавершеному виробництві (напівфабрикати власного виробництва) і запаси готової продукції.

Прямі і непрямі витрати. До прямих витрат відносять прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці з відрахуваннями в соціальні фонди, і їх можна віднести безпосередньо на певний виріб.

Непрямі витрати неможливо прямо віднести на який-небудь виріб. Вони розподіляються між окремими виробами згідно обраної підприємством методики (пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників, кількості відпрацьованих верстатогодин, годин відпрацьованого часу і т. п.). Ця методика описується в обліковій політиці підприємства. Розмір прямих витрат на одиницю продукції практично не залежить від обсягу виробництва, і знизити його можна шляхом підвищення ефективності виробництва, продуктивності праці, введення нових ресурсів та енергозберігаючих технологій. Непрямі витрати — це сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом, які не можна (або економічно недоцільно) віднести безпосередньо на конкретні види виробів. У вітчизняній економічній літературі їх також називають накладними витратами, що не є коректно.

Непрямі витрати поділяються на дві групи:

- загальновиробничі (виробничі) витрати — це загальноцехові витрати на організацію, обслуговування та управління виробництвом.
- загальногосподарські (невиробничі) витрати здійснюються в цілях управління виробництвом. Вони безпосередньо не пов'язані з виробничою діяльністю організації. Відмінною особливістю загальногосподарських витрат є те, що в межах масштабної бази вони залишаються незмінними. Змінити їх можна управлінськими рішеннями, а ступінь їх покриття — обсягом продажів.

Під масштабною базою в управлінському обліку розуміється певний інтервал (релевантний діапазон діяльності) обсягу виробництва (продажів), в якому витрати поведуться певним чином, мають будь-яку чітко виражену тенденцію. Наприклад, підприємство має верстатним парком в 10 од. обладнання. При цьому щорічно виробляється 1 млн од. продукції. Річна сума амортизації за цими основними засобами становить 50 тис. грн. Керівництво підприємства вирішило подвоїти обсяг випуску, для чого ввело в експлуатацію 10 додаткових верстатів. Масштабна база, в рамках якої амортизаційні відрахування досі залишалися постійними (від 0 до 1 млн шт. виробів), змінилася. Тепер це інший інтервал в обсязі виробництва — від 1 до 2 млн шт. виробів. Амортизаційні відрахування, які за своєю суттю є постійними витратами, вийдуть на якісно інший рівень і знову зафіксуються на значенні 100 тис. грн. до наступної зміни масштабної бази (релевантний діапазон діяльності).

Основні і накладні витрати. За своїм призначенням витрати діляться на основні і витрати на управління підприємством. Останні називають накладними витратами.

До основних витрат відносяться всі види ресурсів (предмети праці у вигляді сировини, основних матеріалів, покупних напівфабрикатів; амортизація основних виробничих фондів; заробітна плата основних виробничих робітників з нарахуваннями на

неї та ін), споживання яких пов'язане з випуском продукції (наданням послуг). На будь-якому підприємстві вони складають найважливішу частину витрат.

Накладні витрати викликаються функціями управління, які за своїм характером, призначенням і ролі відрізняються від виробничих функцій. Ці витрати, як правило, пов'язані з організацією діяльності підприємства, його управлінням. Відповідно до методу віднесення витрат на носій (об'єкт калькулювання) накладні витрати є непрямими.

Виробничі та позавиробничі (періодичні витрати, або витрати періоду). Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для оцінки запасів виробленої продукції тільки виробничі витрати повинні включатися до собівартості продукції. Тому в управлінському обліку витрати класифікуються на:

- що входять до собівартості продукції (виробничі);
- позавиробничі (витрати звітного періоду, або періодичні витрати).

Витрати, що входять до собівартості продукції (виробничі) — це матеріалізовані витрати, і тому їх можна інвентаризувати.

Вони складаються з трьох елементів:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- загальновиробничі витрати.

Виробничі витрати уречевлені в запасах матеріалів, в обсягах незавершеного виробництва та залишках готової продукції (товарів) на складі підприємства. В управлінському обліку їх часто називають запасомісткими, так як вони розподіляються між поточними витратами, які беруть участь в обчисленні прибутку, і запасами. Витрати на їх формування вважаються вхідними, є активами фірми, які принесуть вигоду в майбутніх звітних періодах.

Позавиробничі витрати, або витрати звітного періоду (періодичні витрати) — це витрати, які не можна проінвентаризувати. В управлінському обліку ці витрати іноді називають витратами певного періоду, так як їх розмір залежить не від обсягів виробництва, а від тривалості періоду. Ці витрати, як правило, пов'язані з отриманими протягом звітного періоду послугами. Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вони не використовуються в розрахунках собівартості готової продукції (незавершеного виробництва), а отже, і для оцінки виробничих запасів підприємства. Тому їх іноді називають незапасомісткими. Періодичні витрати представлені витратами невиробничого характеру, не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом. Вони складаються з комерційних і адміністративних витрат. Перші припускають витрати, пов'язані зі здійсненням продажів і поставок продукції, другі — витрати з управління підприємством. Вони не проходять через стадію запасів, а відразу ж впливають на обчислення прибутку. Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у звіті про фінансові результати їх віднімають з виручки як витрати, що не приймаються до розрахунку при калькулюванні та оцінці виробничих запасів.

Одноелементні і комплексні витрати. Одноелементними називають витрати, які на даному підприємстві не можуть бути розкладені на доданки. За цим принципом побудована класифікація за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Найбільш яскравим прикладом є цехові (загальновиробничі) витрати, в які входять практично всі елементи.

Витрати необхідно деталізувати в залежності від економічної доцільності і бажання керівництва. Коли частка того чи іншого елемента витрат відносно мала, його виділення не має сенсу. Наприклад, на підприємствах з високим ступенем автоматизації заробітна плата з відрахуваннями становить у структурі собівартості менш 5%. На таких підприємствах, як правило, не виділяють пряму заробітну плату, а об'єднують її з будь-якою статтею.

4. Класифікація витрат для прийняття рішень і планування

Одним із завдань бухгалтерського управлінського обліку є підготовка інформації для внутрішніх користувачів, необхідної для прийняття ними управлінських рішень, і своєчасне доведення цієї інформації до керівництва підприємства. Оскільки управлінські рішення, як правило, орієнтовані на перспективу, керівництву необхідна детальна інформація про очікувані витрати та доходи. У зв'язку з цим в управлінському обліку при виконанні розрахунків, пов'язаних з прийняттям рішення, виділяють такі види витрат:

- змінні, постійні, умовно-постійні-залежно від реагування на зміну обсягів виробництва (продажів);
- очікувані витрати, що враховуються і не враховуються в розрахунках при прийнятті рішень;
- безповоротні витрати (витрати минулого періоду);
- змінні витрати (або упущена вигода підприємства);
- плановані і неплановані витрати.
- граничні і приростні витрати і доходи.

Змінні, постійні, умовно-постійні витрати. Змінні витрати зростають або зменшуються пропорційно обсягу виробництва продукції (надання послуг, товарообігу), тобто залежать від ділової активності організації. Змінні витрати характеризують вартість власне продукту, всі інші (постійні витрати) — вартість самого підприємства. Ринок не цікавить вартість підприємства, його цікавить вартість продукту.

Сукупні змінні витрати мають лінійну залежність від показника ділової активності підприємства, а змінні витрати на одиницю продукції — величина постійна. До невиробничих змінних витрат можна віднести витрати на упаковку готової продукції для відвантаження її споживачу, транспортні витрати, що не відшкодовуються покупцем, комісійна винагорода посереднику за продаж товару, яка безпосередньо залежить від обсягу продажу.

Виробничі витрати, які залишаються практично незмінними протягом звітного періоду не залежать від ділової активності підприємства і називаються постійними

виробничими витратами. Навіть при зміні обсягів виробництва (продажів) вони не змінюються.

Для опису поведінки змінних витрат в управлінському обліку використовується спеціальний показник — коефіцієнт реагування витрат (Крв). Він характеризує співвідношення між темпами зміни витрат і темпами зростання ділової активності підприємства. Нульове значення коефіцієнта реагування витрат свідчить про те, що ми маємо справу з постійними витратами.

Різновидом змінних витрат є пропорційні витрати. Вони зростають тими ж темпами, що і ділова активність підприємства. Наприклад, при збільшенні обсягу виробництва на 30% пропорційні витрати зростуть в тій же пропорції. Таким чином, $K_{рз} = 1$ характеризує витрати як пропорційні.

Іншим видом змінних витрат є дегресивні витрати. Темпи їх зростання відстають від темпів зростання ділової активності фірми. Припустимо, що при збільшенні обсягу виробництва на 30% витрати зросли лише на 15%. Отже, випадок, коли $0 < K_{рз} < 1$, свідчить про те, що витрати є дегресивними.

Витрати, що ростуть швидше ділової активності підприємства, називаються прогресивними витратами. Як приклад можна привести наступне співвідношення: зростання обсягу виробництва на 30% супроводжується збільшенням витрат на 60%. Тоді, при $K_{рз} > 1$ витрати є прогресивними.

У реальному житті надзвичайно рідко можна зустріти витрати за своєю суттю є виключно постійними або змінними. Економічні явища і пов'язані з ними витрати з точки зору змісту значно складніше, і тому в більшості випадків витрати є умовно-змінними (або умовно-постійними). У цьому випадку зміна ділової активності організації також супроводжується зміною витрат, але на відміну від змінних витрат залежність не є прямою. Умовно-змінні (умовно-постійні) витрати містять як змінні, так і постійні компоненти. Як приклад можна навести оплату користування телефоном складається з фіксованої абонентної плати (постійна частина) і оплати міжміських переговорів (змінна частина).

Отже, будь-які витрати в загальному вигляді можуть бути представлені формулою

$$Y = a + bX,$$

де Y — сукупні витрати, грн.;

a — їх постійна частина, що не залежить від об'єму виробництва, грн.;

b — змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції (коефіцієнт реагування витрат), грн.;

X — показник, що характеризує ділову активність організації (обсяг виробництва продукції, наданих послуг, товарообігу та ін) в натуральних одиницях вимірювання.

Для цілей управління — оцінки ефективності діяльності підприємства, аналізу його беззбитковості, гнучкого фінансового планування, прийняття короткострокових управлінських рішень та вирішення інших питань необхідно описати поведінку витрат вищенаведеною формулою, тобто розділити їх на постійну і змінну частини.

У теорії та практиці управлінського обліку існує ряд методів, що дозволяють вирішити це завдання. Зокрема, це методи кореляції, найменших квадратів і метод вищої і

нижчої точок, який на практиці виявляється найбільш простим. Його мета полягає в тому, щоб спрогнозувати поведінку витрат при зміні ділової активності підприємства. Як і в будь-якому прогнозі, тут існує деяка ймовірність помилки. Сутність методу полягає в тому, що вивчаються дані за певний час, в якому виділяються періоди з максимальним і мінімальним обсягами виробництва, та визначається відхилення в обсягах виробництва (ΔX) за формулою:

$$\Delta X = X_{\max} - X_{\min},$$

де X_{\max} , X_{\min} — обсяг виробництва відповідно в максимальній і мінімальній точках.

Потім розраховується відхилення у витратах (ΔB) на виробництво у тих же періодах (максимального і мінімального обсягів виробництва) за формулою:

$$\Delta B = B_{\max} - B_{\min},$$

де B_{\max} , B_{\min} — витрати відповідно в максимальній і мінімальній точках.

Розрахувавши дані величини, можна визначити ставку змінних витрат на одиницю продукції C :

$$C = \Delta B : \Delta X.$$

Знаючи ставку змінних витрат на одиницю продукції, обсяг виробництва (максимальний чи мінімальний) і сукупні витрати в досліджуваному періоді, можна знайти середнє значення постійних витрат в даному періоді:

$$a = Y - bX,$$

де a — постійні витрати в певний проміжок часу;

Y — сукупні витрати в досліджуваному періоді;

b — змінні витрати на одиницю продукції (ставка змінних витрат на одиницю продукції);

X — обсяг виробництва в досліджуваному періоді.

5. Витрати, що приймаються і не приймаються в розрахунок при оцінках.

Процес прийняття управлінського рішення передбачає порівняння між собою кількох альтернативних варіантів з метою вибору з них найкращого. Порівнювані при цьому показники можна розбити на дві групи: перші залишаються незмінними при всіх альтернативних варіантах, другі варіюються в залежності від прийнятого рішення. Коли розглядається велика кількість альтернатив, відмінних один від одного за багатьма показниками, процес прийняття рішення ускладнюється. Тому доцільно порівнювати між собою не всі показники, а лише показники другої групи, тобто ті, які від варіанту до варіанту змінюються. Ці витрати, що відрізняють одну альтернативу від іншої, часто в управлінському обліку називають релевантними. Вони враховуються при прийнятті рішень. Показники першої групи, навпаки, не приймаються в розрахунок при оцінках.

Бухгалтер-аналітик, представляючи керівництву вихідну інформацію для вибору оптимального рішення, таким чином готує свої звіти, щоб вони містили лише релевантну інформацію.

Приклад. Підприємством А, реалізує продукцію на зовнішньому ринку, про запас були закуплені основні матеріали на суму 500 грн. Згодом у зв'язку зі зміною технології

з'ясувалося, що для власного виробництва ці матеріали малопридатні. Вироблена з них продукція виявиться неконкурентоспроможною на зовнішньому ринку. Однак партнер готовий купити у даного підприємства продукцію, виготовлену з цих матеріалів, за 800 грн. При цьому додаткові витрати підприємства А з виготовлення продукції складуть 600 грн. Чи доцільно приймати подібне замовлення?

В даному випадку порівнюються між собою дві альтернативи: не приймати або приймати замовлення.

Минулі витрати з придбання матеріалів у сумі 500 грн. вже відбулися і не залежать від того, який варіант буде обрано. Вони не впливають на вибір рішення, не є релевантними і тому можуть не враховуватися при прийнятті рішення. Обравши альтернативу прийняття замовлення, підприємство А зменшить свій збиток від покупки непотрібних йому матеріалів на 200 грн., скоротивши його з 500 до 300 грн.

Безповоротні витрати. Це минулі витрати, які жоден альтернативний варіант не здатний відкоригувати. Іншими словами, ці вироблені раніше витрати не можуть бути змінені ніякими управлінськими рішеннями. З попереднього прикладу видно, що 500 грн. — безповоротні витрати. Безповоротні витрати не враховуються при прийнятті рішень. Однак не завжди не прийняті в розрахунок при оцінках витрати є безповоротними.

Поставлені (уявні) витрати. Дана категорія присутня лише в управлінському обліку. Бухгалтер фінансового обліку не може дозволити собі «уявити» будь-які витрати, так як він суворо дотримується принципу їх документальної обґрунтованості. В управлінському обліку для прийняття рішення іноді необхідно нарахувати або приписати витрати, які можуть реально і не відбутися в майбутньому. Такі витрати називаються поставленими. По суті це упущена вигода підприємства. Це можливість, яка втрачена або якої жертвують заради вибору альтернативного управлінського рішення.

Приклад. Піч хлібопекарні працює на повну потужність в три зміни і за тиждень випускає батонів нарізних на 10 тис. грн. Оптовий покупець пропонує пекарні нове тижневе замовлення з випічки здоби, що спричинить за собою додаткові змінні витрати на суму 3 тис. грн. Якою має бути мінімальна ціна договору?

Прийнявши замовлення, пекарня відмовиться від доходу в 10 тис. грн., одержуваного раніше від випічки батонів, тобто по суті понесе збитки на 10 тис. грн. Цю суму підприємству необхідно врахувати при обговоренні умов договору. Ціна договору не може опуститися нижче 13 тис. грн. ($10 + 3$). При цьому 10 тис. грн. — змінні (уявні) витрати, або упущена вигода підприємства.

Необхідно мати на увазі, що дана категорія витрат застосовна лише в разі обмеженості ресурсів, в наведеному прикладі — при повному завантаженні виробничих потужностей.

Приростні і граничні витрати. Приростні витрати є додатковими і виникають в результаті виготовлення або продажу додаткової партії продукції. У приростні витрати можуть включатися, а можуть і не включатися постійні витрати. Якщо постійні витрати змінюються в результаті прийнятого рішення, то їх приріст розглядається як приростні витрати. Якщо постійні витрати не змінюються в результаті прийнятого рішення, то

приростні витрати дорівнюватимуть нулю. Аналогічний підхід застосовується в управлінському обліку (а також і в економічній теорії) і до доходів.

Якщо виручка від продажів зростає швидше витрат на освоєння ринку, значить, підприємство заволоділо його певною частиною, якщо повільніше - підприємство втратило конкурентоспроможність і необхідний аналіз причин, що зумовили це.

Граничні витрати і доходи являють собою додаткові витрати і доходи в розрахунку на одиницю продукції (товару).

Плановані і неплановані витрати. Плановані — це витрати, розраховані на певний обсяг виробництва. Відповідно до норм, нормативів, лімітів та кошторисів вони включаються до планової собівартості продукції.

Неплановані - витрати, що не включаються в план і відображаються тільки у фактичній собівартості продукції. При використанні методу обліку фактичних витрат і калькулювання фактичної собівартості бухгалтер-аналітик має справу з непланованими витратами.

6. Класифікація витрат для контролю та регулювання діяльності центрів відповідальності

Розглянуті вище класифікації витрат не вирішують всіх завдань з контролю за ними. Як правило, продукція в процесі свого виготовлення проходить ряд послідовних стадій в різних підрозділах підприємства. Маючи інформацію про собівартості продукції, неможливо точно визначити, як розподіляються витрати між окремими виробничими ділянками (центрами відповідальності). Цю задачу можна вирішити, якщо встановити зв'язок витрат і доходів з діями осіб, відповідальних за витрачання ресурсів. Такий підхід в управлінському обліку названий урахуванням витрат по центрах відповідальності, він може реалізовуватися на практиці при розподілі витрат на регульовані і нерегульовані (або контрольовані і неконтрольовані).

Регульовані витрати схильні до впливу менеджера центру відповідальності, на нерегульовані він впливати не може. Робота менеджера оцінюється за здатністю управляти регульованими витратами. Наприклад, виробничим цехом допущено перевитрату матеріалів. Чи є ці витрати регульованими для начальника цеху? Якщо перевитрата пов'язана з порушенням трудової або технологічної дисципліни в цеху, то ці витрати виявляться контрольованими. Якщо ж причина криється в низькій якості матеріалів, що надійшли в цех, то ці непродуктивні витрати розглядаються як нерегульовані начальником цеху, і повинен відповідати начальник відділу постачання.

ТЕМА 3. КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПОВНОЇ ТА ЗМІННОЇ СОБІВАРТОСТІ

Традиційним для вітчизняного обліку є калькулювання повної собівартості, що включає всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. Ці витрати умовно діляться на дві великі групи – прямі і непрямі. До прямих витрат відносять:

- 1) прямі матеріальні витрати;
 - 2) прямі витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи.
- Називаються вони прямими тому, що можуть бути прямо віднесені на носій витрат. Для віднесення непрямих витрат на продукт потрібні спеціальні прийоми.

1. Облік прямих витрат

Витрати основних матеріалів є першим елементом прямих витрат (допоміжні матеріали враховуються в складі непрямих витрат). Фактична собівартість матеріалів визначається виходячи з витрат на їх придбання, комісійні винагороди, сплачені постачальницьким організаціям, вартість послуг товарних бірж, митні збори, витрати на транспортування і доставку, що здійснюються силами сторонніх організацій.

Визначення фактичної собівартості основних матеріалів, що списуються на носій витрат, дозволено проводити наступними методами: за середньозваженою собівартістю; за собівартістю перших за часом закупівель (ФІФО), ідентифікованої собівартості.

Необхідність виявлення фактичних витрат матеріалів за окремими деталями й операціями ставить перед бухгалтером завдання як щодо поліпшення документообігу з руху матеріалів, так і щодо організації самого обліку витрачання матеріалів у виробництві. Складність поставленого завдання полягає в тому, що тільки за допомогою чітко налагодженого виробничого обліку можна оперативно виявити перевитрату чи економію матеріалів.

Велике значення в організації обліку використання матеріалів має оформлення первинних документів на відпуск їх у виробництво. Найбільш поширеним є відпуск матеріалів у виробництво на основі лімітних або лімітно-забірних карт. У них враховують: вид операції, номер складу, матеріали, що відпускаються, цех-одержувач, шифр витрат, номенклатурний номер та найменування матеріалів, що відпускаються, одиницю виміру і ліміт місячних витрат матеріалів, який обчислюють відповідно до виробничого плану на місяць і діючих норм витрат. Для оформлення заміни матеріалів, при відпуску їх понад затвердженого ліміту, документи оформляються спеціальним чином (наприклад, зі смугою по діагоналі), із тим щоб відзначити факт відступу від встановленого режиму роботи. Ліміт відпуску матеріалів може змінюватися. При цьому можливе різне оформлення: на одних підприємствах при уточненні ліміту виписується нова лімітна картка замість старої, на інших – віддається розпорядження про зміну ліміту, яке письмово прикладається до відповідної картки. Відпуск у виробництво матеріалів, що споживаються епізодично, оформляється вимогами.

Однак відпуск матеріалів у виробництво ще не означає їх фактичне споживання. Під фактичними витратами матеріалів розуміють їх реальне споживання у виробництві на виготовлення продукції, виконання робіт або надання послуг, а також на цехові й загальнозаводські потреби. При цьому необхідно пам'ятати, що відпуск матеріалів цеховим кладовим, що є самостійними обліковими одиницями, у переробку на сторону, перекидання матеріалів на інші склади не є фактичним витрачанням матеріалів і розглядається як їх внутрішнє переміщення.

Тому списання матеріалів на рахунки витрат здійснюється на підставі документа про витрату. На кожному підприємстві визначається коло посадових осіб, відповідальних за використання матеріалів у виробництві та оформлення відповідної документації. Витрата матеріалів, що піддаються розкроюванню, оформляють розкрійними листами (або картами). Такі документи використовуються, наприклад, на підприємствах швейної, взуттєвої, шкіряної промисловості. У них вказують кількість поданого на робочі місця матеріалу, кількість виготовлених придатних напівфабрикатів, браку і відходів, що утворилися при розкроюванні, а також норми витрат на один напівфабрикат. За результатами розкрою в листках або картках визначають відхилення від норм із зазначенням причин і винуватців цих відхилень.

Для обліку витрачання матеріалів, що не підлягають розкроюванню, складається карта обліку використання матеріалу. Вона виписується на кожне найменування матеріалу і містить інформацію про рух матеріалу за звітний період. На підставі документів з обліку виробітку в карту вносять дані про найменування, шифр і кількість виготовлених з даного матеріалу виробів.

Фактичні витрати на кожний виріб визначають шляхом його розподілу пропорційно нормативним витратам. Результатом документального оформлення руху та витрачання основних матеріалів і виконаних розрахунків стає проводка: Д-т рах. 23 «Основне виробництво» К-т рах. 20 «Матеріали».

Другим елементом прямих витрат є заробітна плата основних виробничих робітників з відповідними нарахуваннями на неї. Для розрахунку заробітної плати працівників, які перебувають на погодинній оплаті праці, використовуються дані табелів обліку відпрацьованого часу. Зазвичай в табелях фіксують лише неявки на роботу і всі відхилення від нормальної тривалості робочого дня. Неявки на роботу (крім вихідних днів за графіком і святкових днів) повинні бути підтверджені документально (наказом або розпорядженням на надання відпустки, наказом на відрядження, листками непрацездатності тощо). Передчасний вихід на пенсію і запізнення на роботу відзначаються в табелі на підставі службових записок керівників структурних підрозділів. У такому ж порядку оформляються і прогули. При цьому особи, які порушили дисципліну, зобов'язані в письмовій формі подати адміністрації пояснення. Залучення працівників до надурочних робіт оформляється відповідними списками, затвердженими керівництвом підприємства.

В умовах відрядної форми оплати праці можуть застосовуватися різні системи обліку виробітку робітників-відрядників, зокрема система поопераційного обліку виробітку. Вона передбачає прийняття, підрахунок і фіксування інформації про виробітку

робочого (або бригади робітників) у первинних документах контролером ВТК або майстром після виконання кожної операції.

В умовах дрібносерійного та індивідуального виробництва основним первинним документом з обліку виробітку є наряд на відрядну роботу. У ньому відображають завдання, його виконання, розряд роботи, відпрацьований час, розцінку і суму заробітку за кожною операцією. Можливе застосування як разових, так і накопичувальних нарядів, розрахованих на фіксування виробітку робочих протягом двох тижнів або за місяць.

У серійному виробництві первинними документами для обліку виробітку робітників є маршрутні листи або карти. У них фіксують запуск у виробництво і обробку партії заготовок згідно з установленим технологічним процесом. Контроль за збереженням і точністю обробки деталей здійснюється в процесі приймання робіт ВТК після виконання кожної операції. При передачі партії деталей з цеху в цех разом з ними передається і маршрутний лист. При дробленні партії деталей виписуються нові маршрутні листи. Маршрутні листи можуть застосовуватися і як самостійні документи, і в поєднанні з рапортами або відривними талонами.

У масовому й багатосерійному виробництвах для визначення виробітку кожного робітника за зміну або за розрахунковий період проводиться поопераційний перепис залишків необроблених деталей чи незібраних виробів на кінець зміни або розрахункового періоду. Виріток робочих визначається як залишок деталей або заготовок на початок зміни, збільшений на кількість деталей, переданих на робоче місце за зміну, мінус залишок необроблених або незібраних деталей (заготовок) на кінець зміни. Розрахований таким чином виріток кожного робітника оформляється рапортами або відомостями обліку виробітку. Після множення відрядної розцінки на фактично досягнутий виріток отримують розмір нарахованої заробітної плати робітника-відрядника.

Подібним чином виконані і оформлені розрахунки дозволяють в бухгалтерському обліку скласти наступну проводку:

Д-т рах. 23 «Основне виробництво»

К-т рах. 66 «Розрахунки з персоналом з оплати праці».

Одночасно за встановленими ставками здійснюються розрахунки відрахувань від основної заробітної плати в державні фонди соціального страхування, до Пенсійного фонду:

Д-т рах. 23 «Основне виробництво»

К-т рах. 65 «Розрахунки з соціального страхування і забезпечення».

2. Система обліку повних витрат: переваги і недоліки.

До непрямих відносяться загальновиробничі витрати, які не вдається швидко і економічно віднести на конкретний носій витрат. Однак і загальногосподарські витрати також слід визнати непрямыми, оскільки вони беруть участь у калькулюванні повної собівартості продукції і також не можуть бути віднесені на виріб прямим шляхом. Тому нижче мова піде про облік та участь у калькулюванні собівартості продукції

загальновиробничих і загальногосподарських витрат. У літературі їх часто називають накладними витратами.

Загальновиробничі витрати виникають у виробничих підрозділах – ділянках, цехах, виробництвах, переділах. Призначення, характер і функціональна роль цих витрат пов'язані безпосередньо з виробництвом.

Загальновиробничі витрати мають ряд загальних характеристик:

- носять комплексний характер (у складі витрат відображаються всі економічні елементи витрат);
- не можуть бути віднесені прямо на вироби, якщо їх випускається більше одного;
- контролюються бюджетно-кошторисним методом.

Загальновиробничі витрати можна віднести до умовно-змінних, оскільки вони об'єднують витрати енергоресурсів, необхідних для приведення в рух виробничого обладнання, машин, механізмів і транспортних засобів; витрати на поточний догляд за обладнанням і робочими місцями (вартість мастильних і обтиральних матеріалів, оплата праці наладчиків, ремонтних і інших допоміжних робочих). Розміри цих витрат багато в чому залежать від обсягу виробництва, чого не можна сказати про другу групу накладних витрат – загальногосподарських.

Загальновиробничі витрати складаються з:

- 1) витрат на утримання та експлуатацію устаткування;
- 2) загальноцехових витрат на управління.

Спільним для обох груп є те, що вони:

- складаються з комплексних статей;
- виникають у виробничих підрозділах;
- плануються й враховуються за місцями їх виникнення;
- контролюються бюджетно-кошторисним методом;
- розподіляються непрямым шляхом між видами готової продукції й незавершеним виробництвом.

У той же час кожна з розглянутих груп складається з витрат різного економічного змісту. Відмінності повинні визначати вибір і обґрунтування баз розподілу витрат і джерел їх відшкодування. І з цих позицій посилюється значення класифікації виробничих накладних витрат, прийнятої всередині підприємства. Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюється за підрозділами підприємства, а в їх розрізі – за встановленою номенклатурою загальновиробничих (цехових) витрат. Статті витрат передбачаються галузевими інструкціями з планування, обліку й калькулювання.

Усередині кожної статті можна організувати аналітичний облік для більш докладної розшифровки витрат з метою їх конкретизації.

Загальновиробничі витрати враховуються на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» в кореспонденції з рахунками обліку виробничих запасів, розрахунків з персоналом з оплати праці, розрахунків із соціального забезпечення й страхування, каси, розрахункового рахунку та ін. Зазвичай в організаціях попередньо складають кошторис загальновиробничих витрат, щоб керівники виробництва знали розмір допустимих витрат, могли аргументовано приймати рішення. З метою отримання інформації, придатної для

прийняття рішень, кошторис загальновиробничих витрат зазвичай коригують з урахуванням фактично досягнутого обсягу виробництва і зіставляють з фактичними витратами. В кінці звітнього періоду на суми фактичних загальновиробничих витрат складають запис:

Д-т рах. 23 «Основне виробництво» - в частині розподілених ЗВВ

Д-т рах. 90 «Собівартість реалізації» - в частці постійних нерозподілених ЗВВ

К-т рах. 91 «Загальновиробничі витрати».

Найбільш складним виявляється завдання більш глибокого розподілу загальновиробничих витрат. Мова йде про організацію аналітичного обліку всередині синтетичного рахунку 23, коли необхідно на кожен носій витрат віднести відповідну йому частку загальновиробничих витрат. Процес розподілу загальновиробничих витрат складається з трьох елементів:

- 1) вибір об'єкта, на який відносяться витрати, тобто носія загальновиробничих витрат (наприклад, продукція, послуга, контракт, цех);
- 2) обираються і збираються витрати, які слід віднести на об'єкти;
- 3) обирається база розподілу, яка співвідносить витрати з обліковим об'єктом (носієм витрат).

Методи розподілу вибираються довільно, за рішенням бухгалтера-аналітика. За базу розподілу повинен вибиратися той показник, який найбільше відповідає накладним витратам кожного виробничого підрозділу. Вибір бази розподілу – надзвичайно важливе питання, тому що, змінюючи її, бухгалтер-аналітик змінює і значення собівартості продукції (роботи, послуги). База для розподілу витрат зазвичай залишається незмінною протягом тривалого часу, оскільки вона являє собою елемент облікової політики підприємства. Однак, коли її невідповідність стає очевидною, вона підлягає перегляду. На практиці для розподілу виробничих накладних витрат між носіями витрат застосовуються такі бази:

1. Час роботи виробничих робітників (людино-години) – широко застосовується з двох причин: відображає витрати прямої праці; інформація про витрачені людино-години на виробництво конкретної продукції зазвичай міститься в нарядах і в робочих картках. Коефіцієнт розподілу визначається шляхом ділення загальної суми виробничих накладних витрат на загальне число витрачених людино-годин.

2. Заробітна плата виробничих робітників. Використання цього показника бажано в тих випадках, коли заробітна плата займає найбільшу питому вагу в загальновиробничих витратах, ніж витрати на утримання обладнання.

3. Машино-години. У минулому цей показник застосовувався рідко в зв'язку з відсутністю інформації про час роботи будь-якого обладнання, витраченого на випуск конкретної продукції. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку дозволяє вирішити цю трудомістку задачу.

4. Прямі витрати. Непрямі виробничі витрати розподіляються пропорційно вартості спожитих на продукт основних матеріалів і основної заробітної плати виробничих робітників.

5. Вартість основних матеріалів. У цьому випадку застосовуються ставки розподілу накладних витрат у відсотках від вартості використаних основних матеріалів.

6. Обсяг виробленої продукції в натуральному або вартісному вираженні. Цей метод можна застосовувати лише за умови, що підрозділом виробляється один вид продукції. При використанні цього показника в якості бази розподілу на продукцію з різною трудомісткістю будуть припадати рівні накладні витрати.

7. Розподіл пропорційно кошторисним (нормативним) ставкам. Ставка розраховується або по підприємству в цілому, або для кожного підрозділу окремо. Єдину ставку розподілу накладних витрат доцільно використовувати лише тоді, коли на всі роботи у всіх підрозділах витрачається приблизно однаковий час. Якщо на ці роботи витрачається різний час, то необхідно встановити ставки розподілу накладних витрат окремо по кожному підрозділу, щоб на всі види продукції розподілялися фактично відповідні їм накладні витрати.

Найважливішим принципом вибору способу розподілу накладних витрат є максимальне наближення результатів розподілу до фактичних витрат на даний вид продукції. Це впливає на достовірність визначення собівартості продукції і врешті-решт – на прибуток організації. Разом з тим обраний спосіб повинен відповідати прийнятим виробничим і технологічним процесам, більш обґрунтованим принципам обліку й калькулювання й бути нетрудомістким і простим для розуміння. При виборі бази розподілу слід керуватися змістом галузевих методичних рекомендацій з обліку, планування та калькулювання собівартості, якщо такі є, а там, де таких рекомендацій немає, - економічним змістом і особливостями виробничої й комерційної діяльності підприємства.

Загальногосподарські витрати пов'язані із загальним обслуговуванням і організацією виробництва й управлінням організацією в цілому. Вони враховуються на рахунках 92 - 94.

Аналітичний облік загальногосподарських витрат будується за групами цих витрат, а всередині груп – за статтями, що дозволяє підприємству контролювати виконання кошторису загальногосподарських витрат.

Загальногосподарські витрати, що зветься витратами по управлінню, як ніякі інші витрати виробництва та обігу, піддаються нормуванню та обмеженню з боку держави для цілей ведення податкового обліку. Для таких витрат, як витрати на відрядження, представницькі витрати, витрати на утримання службового автотранспорту, компенсації за використання для службових поїздок особистих легкових автомобілів законодавчо встановлені спеціальні норми, нормативи і ліміти.

При калькулюванні повної собівартості фактична сума загальногосподарських витрат розподіляється між видами продукції пропорційно обраній базі розподілу. Однак такі витрати, як час праці або заробітна плата основних виробничих робітників, час роботи верстатів, не мають тісної залежності з розміром загальногосподарських витрат. В силу своєї сутності останні безпосередньо не пов'язані з обсягом виробництва – його падінням або ростом, їх розмір швидше залежить від тривалості звітного періоду. Тому

розподіл загальногосподарських витрат при калькулюванні повної собівартості продукції носить досить умовний характер.

3. Суть методу директ-костинг.

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, у собівартість продукції повинні бути включені лише виробничі витрати. Управлінські та комерційні витрати в калькулюванні виробничої собівартості брати участь не можуть.

На сьогоднішній день для організацій будь-яких видів діяльності в обліковій політиці дозволено прийняття порядку списання загальногосподарських витрат безпосередньо в дебет рахунку 79 «Фінансовий результат». Цей крок зроблений у напрямку подальшої гармонізації вітчизняного обліку до міжнародних бухгалтерських стандартів. Незалежно від обраних підприємством методів калькулювання відповідно до міжнародних стандартів бухобліку загальногосподарські витрати ніколи не беруть участь у калькулюванні й оцінці запасів, а загальною сумою відносяться на фінансові результати підприємства. У разі використання цього прийому підприємства зобов'язані записати про нього у своїй обліковій політиці. Списання загальногосподарських витрат на собівартість реалізованої продукції, минаючи процес калькулювання, має ряд переваг:

1. Зниження трудомісткості обліку, його спрощення. Точне визначення собівартості продукції в ринкових умовах не є самоціллю, тим більше, що не існує систем, що дозволяють скласти точну калькуляцію. Тому принципом обчислення собівартості виробу повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб їх віднесення на той чи інший виріб. Необхідно підкреслити і ту обставину, що загальногосподарські витрати не пов'язані з виробництвом даного конкретного виробу, а є наслідком утримання та обслуговування всього підприємства. Тому теза про те, що ці витрати в обов'язковому порядку повинні включатися в розрахунок собівартості виробу, можна піддати критиці.

2. Сукупний прибуток буде одним і тим же при використанні різних систем калькулювання, отже, розмір податку на прибуток при будь-якому підході до калькулювання повинен збігатися. Відмінності з'являються в величині прибутку, які відносять на кожен обліковий період.

3. Даний спосіб списання витрат дозволяє уникнути капіталізації постійних накладних витрат у товарних запасах на складі, у неліквідних запасах у періоді, коли попит на продукцію зменшується. Калькулювання повної собівартості на підприємствах, що мають запаси готової продукції на складі, призводить до капіталізації частини загальногосподарських витрат.

ТЕМА 4. СИСТЕМА ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЯЦІЇ ЗА НОРМАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ

Незалежно від безлічі об'єктів обліку, витрати можна досліджувати двома методами - фактичним і методом обліку нормативних витрат.

Облік фактичних витрат - це метод послідовного накопичення даних про фактично вироблені витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами.

Нормативний метод обліку передбачає попереднє визначення нормативних витрат за операціями, процесам, об'єктам з виявленням в ході виробництва відхилень від нормативних витрат. Фактичні витрати визначаються алгебраїчним складанням витрат по нормам і відхилень від них. Користуючись цим методом, бухгалтер має справу з нормативною собівартістю і відхиленнями від неї.

Обидва методи спрямовані на виявлення і відображення в кінцевому рахунку фактичної собівартості продукції, але перший - шляхом безпосереднього обліку витрат, а другий - через відхилення від норм.

1. Метод обліку фактичних витрат і калькулювання фактичної собівартості

Метод обліку фактичних витрат і калькулювання фактичної собівартості, як правило, є традиційним і найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах. Облік фактичних витрат на виробництво будується на таких принципах, як: повне і документально оформлене відображення первинних витрат на виробництво в системі рахунків бухгалтерського обліку; облікова реєстрація їх в момент виникнення в процесі виробництва; локалізація витрат за видами виробництва, характеру витрат, місця виникнення, об'єктами обліку та носіями витрат; віднесення фактично зроблених витрат на об'єкти їх обліку і калькулювання; порівняння фактичних показників з плановими. Застосування цього методу дозволяє в кінцевому рахунку визначити фактичну (або «історичну») собівартість.

Ще на початку ХХ ст. даний метод почав піддаватися критиці з боку вчених-економістів, які підкреслювали повільність обліку при такій системі, а також помилковість одержуваних цифрових даних про собівартість як наслідок «змішання виробничих витрат з привхідними (випадковими) витратами, які не мають навіть найвіддаленішого відношення до собівартості». На думку економіста, основний недолік обліку фактичної собівартості полягає в тому, що цей облік майже не має ніякої цінності як знаряддя для усунення втрат.

Іншими недоліками обліку фактичної собівартості є:

- неоперативне забезпечення керуючого персоналу бухгалтерської інформацією. Дані про вартість виробів надаються лише через певний час після закінчення періоду, протягом якого виконувалося замовлення;
- за відсутності стандартів (норм) єдиний спосіб використання бухгалтерських даних для аналізу ефективності виробництва полягає в зіставленні собівартості кожної

наступної операції з аналогічною попередньою. При цьому зазвичай важко визначити, чи була собівартість попередньої операції висока чи ні;

- дана система не створює ніяких передумов для чіткого виявлення основних факторів виробництва і не зосереджує увагу керівників на його головні недоліки. Керуючі ж не можуть вникати в усі виробничі подробиці і розбиратися в співвідношеннях окремих цифр;

- облік фактичної собівартості трудомісткий, створює багато зайвої роботи по реєстрації господарських фактів, а тому виявляється більш дорожчий.

Однак основний недолік цього методу в тому, що, застосовуючи його, неможливо оперативно сигналізувати адміністрації про непродуктивні витрати праці і матеріалів, які можна було б усунути шляхом прийняття екстрених заходів.

Таким чином, облік фактичних витрат виключає можливість оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення і усунення причин перевитрати і недоліків в організації виробництва, порушень технологічних процесів, вишукування і мобілізації внутрішньовиробничих резервів. Ціннісне вираження результатів виробничої діяльності спотворюється впливом різноманітних кон'юнктурних коливань, які заважають точно визначити в кожному конкретному випадку, наскільки та чи інша зміна собівартості обумовлена успішністю роботи самого підприємства і його окремих підрозділів і наскільки вона викликано об'єктивними причинами-подорожчанням матеріалів або зростанням інших витрат, що не залежать від підприємства. Все це зумовлює обмеженість використання даного варіанту обліку для прийняття управлінських рішень, здійснення оперативного внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю.

Тому найбільш прогресивними виявляються варіанти обліку нормативних витрат, особливо в умовах ринкових відносин і конкуренції.

2. Нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

Нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції характеризується тим, що на підприємстві по кожному виду виробу складається попередня нормативна калькуляція, тобто калькуляція собівартості, обчислена за діючими на початок місяця нормами витрат матеріалів і трудових витрат.

Норма - це заздалегідь встановлений числовий вираз результатів господарської діяльності в умовах прогресивної технології та організації виробництва. Нормативні калькуляції розраховуються на основі технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів. Вони в свою чергу встановлюються відповідно до технічної документації на виробництво продукції (кресленнями деталей і вузлів, розробленими конструкторськими бюро) і утворюють взаємопов'язану систему, яка регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства.

Нормативна калькуляція використовується для визначення фактичної собівартості продукції, оцінки браку у виробництві і розмірів незавершеного виробництва. Всі зміни діючих норм відображаються протягом місяця в нормативних калькуляціях. Норми

можуть змінюватися (як правило, знижуватися) у міру освоєння виробництва та поліпшення використання матеріальних і трудових ресурсів.

Облік організовується таким чином, щоб всі поточні витрати розділити на витрату за нормами і відхилення від норм. Дані про виявлені відхилення дозволяють управляти собівартістю виробів і разом з тим калькулювати фактичну собівартість шляхом додавання до нормативної собівартості (вирахування з неї) відповідної частки відхилень від норм по кожній статті. Системне документування відхилень від норм дозволяє встановлювати причини відхилень в момент їх виникнення, тоді як при інших методах, зокрема при «історичному» підході до калькулювання, причини і винуватці відхилень якщо і виявляються, то після складання калькуляції собівартості.

Як уже зазначалося, облік витрат ведеться за встановленими нормативами, відхилення фактичних витрат від нормативних фіксується окремо.

Таким чином, основні принципи нормативного методу обліку зводяться до наступного:

1. Попереднє складання нормативної калькуляції собівартості по кожному виробу на основі діючих на підприємстві норм і кошторисів.

Даний принцип може бути реалізований лише за наявності у підприємства нормативної бази, яка містить нормативні, кошторисні (бюджетні) показники, що розраховуються на підставі первинної технологічної, конструкторської, фінансової та адміністративної документації і використовуються для різноманітних потреб управління: визначення нормативних сум витрат на виробничі і комерційні процеси, лімітування відпустки в виробництво і на господарські цілі матеріальних і паливно-енергетичних ресурсів, розрахунків фондів оплати праці, чисельності персоналу, кошторисів витрат на утримання апарату управління, проектів відпускних цін і т.п. Разом з тим у вітчизняній практиці діють лише окремі фрагменти нормативної бази.

2. Ведення протягом місяця обліку змін діючих норм для коригування нормативної собівартості, визначення впливу цих змін на собівартість продукції та ефективності заходів, що послужили причиною змін норм.

3. Облік фактичних витрат протягом місяця з розділом їх на витрати за нормами і відхилення від норм.

4. Встановлення і аналіз причин, а також умов появи відхилень від норм за місцями їх виникнення.

5. Визначення фактичної собівартості випущеної продукції як суми нормативної собівартості, відхилень від норм і змін норм.

Дотримання такого алгоритму обліку і розрахунків хоча і є досить трудомістким процесом, але при цьому дозволяє отримати достовірну інформацію про витрати, придатну для подальшого аналізу і контролю. Можливі модифікації нормативного методу: повний і неповний облік нормативних витрат.

Вище йшлося про організацію повного обліку. Неповний облік нормативних витрат є менш точним і менш трудомістким методом. При цьому варіанті обліку під нормування потрапляють лише прямі витрати і нормативна калькуляція складається тільки з них. Інші

спрощені варіанти нормативного методу обліку можуть ґрунтуватися на таких положеннях:

- залишки незавершеного виробництва при зміні норм не перераховують, а всі зміни норм і відхилення від них відносять на собівартість готової продукції;
- при незначності змін норм протягом звітного періоду їх окремий облік не організовують, а розглядають разом з відхиленнями від норм.

Подібні спрощення суттєво знижують ефективність нормативного методу, якість отриманої інформації. На практиці зустрічаються й інші недоліки у використанні нормативного методу обліку. Найчастіше вони складаються в невірному обліку відхилень фактичних витрат від норм: відхилення виявляються розрахунками за тривалий період, не завжди документуються, ведеться їх укрупнений облік без визначення причин і винуватців, істотні суми неврахованих відхилень від норм і т.п.

Вимагають серйозного доопрацювання і застосовувані підприємствами нормативні бази. Як показує практика, використовувані бази виявляються неповними не тільки для сценки якості роботи допоміжних підрозділів, а й для основних цехів підприємства. Нормативні бази для транспортних, енергетичних, ремонтно-будівельних та експериментальних підрозділів найчастіше відсутні зовсім.

Згідно сформованим в нашій країні ще в 30-40-х роках уявленням, під нормою витрати, наприклад матеріальних і паливно-енергетичних ресурсів, розуміють максимально допустима планова кількість сировини, матеріалів на виробництво одиниці продукції (роботи, послуги). Так норма стала своєрідним стимулятором максимальної матеріалоємності продукції.

3. Система «стандарт-кост» як продовження нормативного методу обліку витрат

Система «стандарт-кост» для вітчизняного обліку є новим методом, хоча її зародження пов'язано з початком ХХ ст. Економісти того часу вважали, що традиційна бухгалтерія «має той недолік, що ніякого відношення між тим, що є, і тим, що повинно було бути, не встановлюється». Це дуже суттєвий дефект традиційної бухгалтерії. Але є ще один, пов'язаний з тим, що бухгалтерія ігнорує якісну сторону об'єктів. Одне із завдань обліку полягає в застереженні від невірних управлінських рішень. Ці застереження потрібні для знаходження правильного курсу господарської діяльності підприємства. Суть їх - у фіксації всіх відхилень від норми. Облік повинен бути звернений у майбутнє, бо «передбачати - значить попереджати».

Отже, весь господарський процес повинен бути строго проконтрольований ще до його реального початку. Однак «ніяких норм, крім норм, вже досягнутих в минулому, бухгалтерія виставити не може», а без норм господарська діяльність позбавляється мети і, що ще гірше, адміністрація не може судити про продуктивність роботи підприємства. В кінці 1918 г. в США з'являється ряд статей Д.Ч. Гаррісона на тему «Облік собівартості на допомогу виробництву». У них не тільки зверталася увага на неузгодженості системи обліку «історичної» собівартості - вони містили численні описи варіантів системи

«стандарт-кост», які Гаррісон ввів в практику на підприємствах різного профілю і розмірів.

Ідеї, висловлені попередниками, трансформувалися Гаррісоном в два положення:

- всі понесені витрати повинні бути співвіднесені в обліку зі стандартними (нормативними);
- збільшення і зменшення при порівнянні дійсних витрат зі стандартними повинно бути диференційовано з наступних підстав.

Іншою важливою обставиною, що сприяв визнанню системи «стандарт-кост», було установа національної асоціації бухгалтерів-виробничників, що виникла в США в 1919 р., яка відіграла велику роль у підготовці та перепідготовці бухгалтерських кадрів.

Поняття «стандарт-кост», подібно до більшості нових понять, в перший час мало різні найменування. Зокрема, використовувалися такі терміни, як «нормативна собівартість», «кошторисна собівартість», тобто скалькульована заздалегідь, і інші.

Назва «стандарт-кост» (Standard Costs) придбало, проте, найбільше поширення і в широкому сенсі має на увазі собівартість, встановлену заздалегідь (на протигагу собівартості, дані про яку збираються).

Історично «стандарт-кост» став прообразом вітчизняної системи нормативного обліку. Великий внесок у вирішення цього питання вніс професор М.Х. Жебрак, представивши дану систему у вигляді нормативного методу обліку витрат. Сенс системи «стандарт-кост» полягає в тому, що в облік вноситься те, що повинно статися, а не те, що сталося, враховується не суще, а належне, і відособлено відображаються виниклі відхилення. Основне завдання, яке ставить перед собою дана система, - облік втрат і відхилень у прибутку підприємства. В її основі лежить чітке, тверде встановлення норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати і всіх інших витрат, пов'язаних з виготовленням будь-якої продукції або напівфабрикатів. Причому встановлені норми не можна перевиконати. Виконання їх навіть на 80% означає успішну роботу. Перевищення норми означає, що вона була встановлена помилково.

Ф. Тейлор - засновник наукової організації праці в промисловості - показав, що час обробки деталі на верстаті складається з двох складових: часу підготовчо-заключної роботи та часу безпосередньої роботи на обладнанні. Підготовчо-заключний час включає витрати часу на налагодження обладнання, установку знімних пристосувань (наприклад, різців), витрати часу на подачу до верстата предмета праці і т.і. Це ручні операції, тривалість яких залежить від вправності та вміння робітника. Другий доданок - час роботи верстата - залежить від інших факторів: швидкості роботи робочих органів обладнання (швидкості різання), швидкості подачі предмета праці, якості застосовуваних різців і т.і. Звідси випливає, що при встановленні норми трудовитрат повинен бути врахований кожен з названих чинників.

Подібне нормування в умовах системи «стандарт-кост» здійснюється щодо всіх витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції. В кінцевому рахунку розраховується стандартна (нормативна) собівартість. Для її розрахунку всі витрати, пов'язані з виготовленням продукції, попередньо класифікуються за статтями витрат. На

практиці в деяких випадках буває важко визначити, до якої групи відносяться ті чи інші витрати. І тоді керівник повинен вирішити це питання самостійно.

Розрахунок стандартної собівартості має певний алгоритм. Так, всі операції, пов'язані з виготовленням виробів, нумеруються. Визначається перелік відрядних і почасових робіт, що припадають на даний виріб. Витрати на почасові роботи визначаються множенням стандартного часу, необхідного для виконання операції, на стандартну годинну ставку. Стандартна вартість матеріалів розраховується як добуток стандартної ціни на стандартну витрату. В якості стандартних цін, як правило, використовуються ринкові. Вони розраховуються з умов франко-станція призначення.

Самостійним розрахунком є визначення ставки розподілу непрямих витрат. Як вже зазначалося, найбільш поширеною базою для їх розподілу між окремими виробами є витрати на основну заробітну плату виробничих робітників. Якщо на підприємстві кілька цехів і їх трудовитрати приблизно однакові для всіх виробів, що випускаються, то можна уникнути складних обчислень з розподілу накладних витрат по цехах, скориставшись однією спільною (уніфікованою) ставкою непрямих витрат. Якщо структура підприємства складніше і воно користується цеховими ставками розподілу накладних витрат, то стандартну собівартість також доводиться диференціювати по цехах.

Узагальнюючи сказане, можна назвати три можливих методи включення непрямих витрат в стандартну собівартість. Вони припускають використання:

- 1) ставки розподілу на кожен верстат цеху;
- 2) ставки, встановленої для кожного цеху;
- 3) загальною (уніфікованою) ставкою.

Більш точні результати, безперечно, дає перший метод, який є найбільш трудомістким. Ним користуються в тих випадках, коли потрібна особлива точність в розрахунках стандартної собівартості.

В умовах системи «стандарт-кост» стандарти розраховуються не тільки для виробничої собівартості, але також і для всіх інших факторів, що впливають на прибутковість, наприклад для обсягів продажу, для комерційних і адміністративних витрат і т.п.

Одне з основних переваг даної системи полягає в тому, що при правильній її постановці потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, адже в рамках цієї системи облік ведеться за принципом винятків, тобто враховуються лише відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство і чим більше стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання. Якщо підприємство має масове або багатосерійне виробництво, специфікації на матеріали для всіх деталей, використовує відрядну оплату праці і стандартизацію всіх виробничих процесів, то в умовах системи «стандарт-кост» бухгалтерська робота зводиться до обліку і виявлення незначних відхилень від стандартів. Підприємство, де всі виробничі операції оплачуються по відрядній формі, а всі матеріали відпускаються виключно за специфікаціями, найбільш пристосоване для практичного застосування системи «Стандарт-кост». При цьому необхідність врахування заробітної плати основних виробничих робітників втрачається, оскільки відрядна робота

сама по собі вже стандартизована. Процедура обліку витрат і калькулювання в цьому випадку зводиться до:

- записів відхилень від стандартних цін на матеріали, що надходять;
- визначення вартості браку;
- порівнянні дійсних загальновиробничих витрат зі стандартними.

При цьому всі витрати понад установлені норми відносяться на винних осіб і ніколи не включаються в рахунки, що відображають витрати.

Система обліку собівартості може впливати на підвищення прибутковості підприємства за такими трьома напрямками, як:

- 1) виявлення усунених витрат (несприятливих відхилень), що знижують прибуток підприємства;
- 2) надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяг продажів і встановлювати оптимальні ціни;
- 3) мінімізація облікової роботи, пов'язаної з калькулюванням.

З рішенням всіх трьох завдань система «стандарт-кост» справляється успішніше, ніж система обліку минулих витрат. В кінцевому рахунку ця система стимулює роботу всього колективу організації.

Кажучи про порівняння даних методів, можна зробити наступні висновки:

1. Обидва методи враховують витрати в межах норм.
2. Обидва методи передбачають врахування повних витрат.
3. В обліку за методом «стандарт-кост» витрати понад установлені норми відносяться на винних осіб або на результати фінансово-господарської діяльності та не включаються до витрат на виробництво, як при нормативному методі. В умовах «стандарт-кост» зміна норм в поточному порядку не передбачається. При нормативному методі це можливо.

На відміну від «стандарт-кост» система нормативного обліку не зорієнтована на процес реалізації (зосереджена на виробництві), а тому не дозволяє обґрунтовувати ціни.

При нормативному методі обліку в загальному обсязі відхилень на враховані доводиться 5-10%, на невраховані - 90-95%. Аналіз собівартості проводиться по сконструйованим показникам, не підтвердженими даними бухгалтерського обліку. Він позбавлений будь-якого оперативного значення і носить характер подальшого історичного огляду. Метод документації витрат і доходів не дозволяє детально і оперативно аналізувати фінансові результати. Для розкриття причин зміни будь-якого інтегрального показника необхідно знати причини змін окремих показників. Це можливо тільки тоді, коли документація, що оформляє, наприклад, всі зроблені витрати, прямо відповідає на питання про причинно-наслідкові зв'язки і фактори, що визначають вироблені витрати.

4. Основні відмінності нормативного методу обліку від системи «стандарт-кост»

Область порівняння	«стандарт-кост»	Нормативний метод
Облік зміни норм	Поточний облік зміни норм не ведеться	Ведеться в розрізі причин та ініціаторів
Облік відхилень від норм прямих витрат	Відхилення документуються та відносяться на винуватців та фінансові результати	Відхилення документуються та відносяться на винуватців та фінансові результати
Облік відхилень від норм непрямих витрат	Непрямі витрати відносяться на собівартість в межах норм, відхилення виявляються з урахуванням об'єму виробництва та відносяться на фінансові результати	Непрямі витрати відносяться на собівартість в сумі фактично вироблених витрат, відхилення відносяться на витрати виробництва.
Ступінь регламентації	Нерегламентований, не має єдиної методики встановлення стандартів та ведення облікових реєстрів	Регламентований, розроблені загальний та галузеві стандарти та норми
Варіанти ведення обліку	Облік витрат, випуску продукції та незавершеного виробництва ведеться згідно нормативам. Витрати на виробництво враховуються згідно фактичним витратам, випуск продукції – згідно нормативним, залишок незавершеного виробництва – згідно стандартам з урахуванням відхилень	Незавершене виробництво та випуск продукції оцінюються згідно нормам на початок року, в поточному обліку виділяються відхилення від норм. Незавершене виробництво та випуск продукції оцінюються згідно нормам на початок року, в поточному обліку виявляються відхилення від плану. Всі витрати враховуються як алгебраїчна сума двох доданків – норми та відхилення.

На практиці розглянуті вище методи обліку витрат і калькулювання використовуються в різних поєднаннях, що дозволяє говорити про існування різних варіантів обліку витрат і калькулювання. Наприклад, застосовуючи позамовний метод, можна розраховувати як повну, так і «усічену» собівартість замовлення, а попередільним калькулюванням - здійснювати з використанням інформації як про фактичні, так і про нормативні витрати. Можливий також синтез двох облікових методів - «директ-костинг» зі «стандарт-костом», наслідком якого є варіант під назвою «директ-стандарт».

ТЕМА 5. АНАЛІЗ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ ВИТРАТ, ОБСЯГУ РЕАЛІЗАЦІЇ ТА ПРИБУТКУ

Мета аналізу беззбитковості полягає в тому, щоб встановити, що станеться з фінансовими результатами при зміні рівня виробничої діяльності (ділової активності) організації.

Аналіз беззбитковості будується на залежності між доходами від продажів, витратами і прибутком протягом короткострокового періоду.

По суті аналіз зводиться до визначення *точки беззбитковості* (критичної точки, точки рівноваги) такого обсягу виробництва (продажів), який забезпечує організації нульовий фінансовий результат, тобто підприємство вже не несе збитків, але ще не має і прибутків.

В системі бухгалтерського управлінського обліку для обчислення точки беззбитковості застосовуються такі методи, як:

- 1) математичний метод (метод рівняння);
- 2) метод маржинального доходу (валового прибутку);
- 3) графічний метод.

1. Математичний метод (метод рівняння).

Для обчислення точки беззбитковості спочатку записується формула розрахунку прибутку підприємства:

$$\text{Виручка від продажу продукції (робіт, послуг)} - \text{Сукупні змінні витрати} \\ - \text{Постійні витрати} = \text{Прибуток}$$

або

$$\text{Ціна за одиницю продукції} * X - \text{Змінні витрати на одиницю продукції} *$$

$$X - \text{Постійні витрати} = \text{Прибуток},$$

де X – обсяг реалізації в точці беззбитковості, шт.

Після цього у лівій частині рівняння за дужку виноситься обсяг реалізації (X), а права частина – прибуток – прирівнюється до нуля (оскільки мета даного розрахунку – у визначенні точки, де у підприємства немає прибутку):

$$X * (\text{Ціна за одиницю продукції} - \text{Змінні витрати на одиницю продукції}) - \\ - \text{Сукупні постійні витрати} = 0.$$

При цьому в дужках утворюється маржинальний дохід на одиницю продукції. (Слід пам'ятати, що маржинальний дохід – це різниця між виручкою від продажу продукції (робіт, послуг, товарів) і змінними витратами.) Далі виводиться кінцева формула для розрахунку точки рівноваги:

$$X = \frac{\text{Сукупні постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю продукції}}, \text{ шт.}$$

Приклад. В якості вихідних взяті дані організації, що займається оптовою торгівлею сантехнікою, що закуповується по імпорту. Припустимо, що реалізується тільки один вид комплекту сантехніки.

Для простоти розрахунків всі витрати і продажні ціни наведені без ПДВ, так як цей податок розраховується самостійно і не впливає на прибуток. Закупівельна ціна включає митні платежі і збори. Ставки податків з фонду оплати праці і обсягу реалізації приймаються приблизно.

До змінних витрат віднесено послуги банку з конвертації валюти і відсотки по короткостроковим кредитам, оскільки вони залежать від обсягу імпортованих товарів. Всі інші витрати вважаємо постійними для певного прийнятного діапазону товарообігу (масштабної бази).

Вихідні дані для розрахунку, грн.:

Постійні витрати (на місяць):		Змінні витрати (за штуку):	
Оренда офісу	8000	Закупівельна ціна	600
Заробітна плата персоналу	4000	Послуги банку з конвертації валюти (0,5%)	3
Податки на ФОП	1600	Відсотки за кредит (2,0%)	12
Складські витрати	3500	Інші комерційні витрати	15
Абонентна плата за телефон	1000		
Амортизація основних засобів і нематеріальних активів	800		
Реклама	800		
Послуги банку	300		
Господарські витрати	1000		
Всього	21000	Всього	630

Ціна реалізації одного комплекту сантехніки – 700 грн., поточний обсяг реалізації – 350 комплектів.

Прийнятний діапазон товарообігу обмежений, з одного боку, кількістю комплектів сантехніки, яку перевозить машина (192 шт.), а з іншого – площею орендованих складських приміщень, де можна одноразово розмістити не більше 400 комплектів. При реалізації, що перевищує 400 комплектів, потрібно збільшити деякі витрати, які вважаються постійними (заробітна плата, складські витрати, амортизація основних засобів, послуги банку, господарські витрати). Тому масштабної базою є товарообіг в діапазоні від 192 до 400 комплектів сантехніки.

Визначимо для цих даних обсяг продажів, при якому організація буде працювати беззбитково.

Постійні витрати становлять 21 000 грн., змінні витрати на одиницю продукції – 630 грн. Ціна реалізації одного комплекту – 700 грн. Приймавши за X точку беззбитковості, отримаємо рівняння:

$$700 \cdot X - 630 \cdot X - 21\,000 = 0.$$

Звідси точка беззбитковості:

$$X = 21\,000 : (700 - 630) = 300 \text{ (комплектів)}$$

або в грошовому вимірі:

$$700 \cdot 300 = 210\,000 \text{ (грн.)}$$

2. Метод маржинального доходу (валового прибутку)

Є альтернативним математичним методам.

До складу маржинального доходу входять прибуток і постійні витрати. Вищезазначена організація повинна так реалізувати свою продукцію (товар), щоб отриманим маржинальним доходом покрити постійні витрати та отримати прибуток. Коли отримано маржинальний дохід, якого достатньо для покриття постійних витрат, досягається точка рівноваги.

Альтернативна формула розрахунку має вигляд:

$$\text{Сукупний маржинальний дохід} - \text{Сукупні постійні витрати} = \text{Прибуток}$$

Оскільки в точці рівноваги прибутку немає, формула перетвориться наступним чином:

$$\begin{aligned} & \text{Маржинальний дохід на одиницю продукції} * \text{Обсяг реалізації (шт.)} \\ & = \text{Сукупні постійні витрати} \end{aligned}$$

або

$$\text{Точка беззбитковості} = \frac{\text{Сукупні постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю продукції}}, \text{ шт.}$$

Організація в результаті реалізації одного комплекту сантехніки має маржинальний дохід в розмірі:

$$700 - 630 = 70 \text{ (грн.)}$$

Постійні витрати становлять 21 000 грн., отже, точка беззбитковості дорівнює:

$$21\,000 : 70 = 300 \text{ (комплектів)}$$

Для прийняття перспективних рішень корисним виявляється розрахунок співвідношення маржинального доходу і виручки від продажів, тобто визначення маржинального доходу у відсотках від виручки. Для цього виконують наступний розрахунок:

$$\frac{\text{Маржинальний дохід (грн.)}}{\text{Виручка від продажів (грн.)}} * 100\%$$

В даному прикладі маржинальний дохід на один комплект становить 70 грн., виручка від продажів – 700 грн. за одиницю, отже, співвідношення маржинального доходу і виручки – 10%. Це означає, що на кожні 100 грн. реалізації маржинальний дохід становить 10 грн. При постійних значеннях маржинального доходу і ціни реалізації їх співвідношення також буде постійним.

Таким чином, запланувавши виручку від продажів продукції, можна визначити розмір очікуваного маржинального доходу. Якщо, наприклад, виручка від продажів продукції (товарів) повинна становити 245 000 грн., то цій сумі буде відповідати маржинальний дохід у розмірі 24 500 грн.

Для визначення операційного прибутку (прибутку до оподаткування) віднімемо з цієї суми розраховані сукупні постійні витрати:

$$24\,500 - 21\,000 = 3500 \text{ грн.},$$

тобто в запланованому сукупному доході (245 000 грн.) прибуток становитиме 3500 грн.

Необхідно враховувати, що виконані вище розрахунки і проілюстровані залежності справедливі лише для певної масштабної бази. В даному випадку це інтервал

в товарообігу від 192 до 400 комплектів. Поза цього діапазону аналізовані показники (сукупні постійні витрати, ціна реалізації одиниці продукції і удільні змінні витрати) вже не вважаються постійними. Будь-які результати розрахунків за вищенаведеними формулами і зроблені на підставі цих розрахунків висновки будуть неправильними.

Продовжуючи аналіз, визначимо *кромку безпеки*, яка показує, наскільки може скоротитися обсяг реалізації, перш ніж організація почне нести збитки.

Було встановлено, що точка беззбитковості знаходиться на рівні 300 шт., що в грошовому вираженні становить 210 000 грн. Якщо обсяг реалізації очікується в кількості 350 шт. (або 245 000 грн.), то кромка безпеки визначиться як $350 - 300 = 50$ комплектів (або 35 000 грн.).

Крім того, рівень кромки безпеки можна виразити в процентному значенні, скориставшись наступною формулою:

$$\begin{aligned} & \text{Кромка безпеки, \%} \\ &= \frac{\text{Планова виручка від продажів (грн.)} - \text{Точка беззбитковості (грн.)}}{\text{Планова виручка від продажів (грн.)}} \\ & * 100\%. \end{aligned}$$

Підставивши в формулу відповідні числові значення, отримаємо:

$$(245\,000 - 210\,000) : 245\,000 * 100\% = 14,3\%.$$

Розглянуті залежності дозволяють вирішувати і інші аналітичні завдання.

Так, задавшись умовою про передбачуваний обсяг продажів, можна встановити розмір мінімальної ціни реалізації, максимальної суми змінних і постійних витрат, які може витримати організація.

Нехай, наприклад, за місяць передбачається реалізувати 400 комплектів сантехніки. Як зазначалося вище, стан рівноваги описується формулою:

$$\text{Виручка від продажу продукції (товарів)} = \text{Сукупні витрати}.$$

Позначивши ціну за X, отримаємо:

$$400 * X = 630 * 400 + 21\,000;$$

$$400 * X = 273\,000,$$

$$\text{отже, } X = 682,5 \text{ грн.}$$

Таким чином, при продажу комплектів за ціною вище 682,5 грн., при заданих умовах, організація буде отримувати прибуток.

Максимальна сума постійних і змінних витрат, які зможе понести торгове підприємство при запланованому обсязі товарообігу 400 комплектів та встановленою ціною за один комплект 700 грн., складе: $400 * 700 = 280\,000$ грн.

Далі можна спрогнозувати момент часу, коли настане стан рівноваги.

За планом місячний обсяг реалізації повинен скласти 400 комплектів, а точка беззбитковості, за розрахунками, досягається після продажу 300 комплектів.

Складемо пропорцію:

$$400 \text{ комплектів} - 1 \text{ місяць,}$$

$$300 \text{ комплектів} - X \text{ місяців.}$$

Тоді $X = (300 * 1) : 400 = 0,75$ місяця.

Після закінчення трьох тижнів підприємство окупить всі свої витрати, і доходи почнуть перевищувати витрати.

3. Графічний метод.

Точку беззбитковості можна визначити, скориставшись даним методом (рис. 4.1).

Графік складається з двох прямих – прямої, яка описує поведінку сукупних витрат (Y_1), і прямої, що відображає поведінку виручки від продажів продукції (робіт, послуг, товарів) (Y_2), в залежності від зміни обсягів реалізації.

На осі абсцис відкладається обсяг реалізації (товарообіг) у натуральних одиницях виміру, на осі ординат - витрати і доходи в грошовій оцінці. Точка перетину цих прямих буде свідчити про стан рівноваги.

У наведеному прикладі поведінку сукупних витрат виражається:

$$Y_1 = 21\,000 + 630 \cdot X,$$

де X – обсяг реалізації, шт.

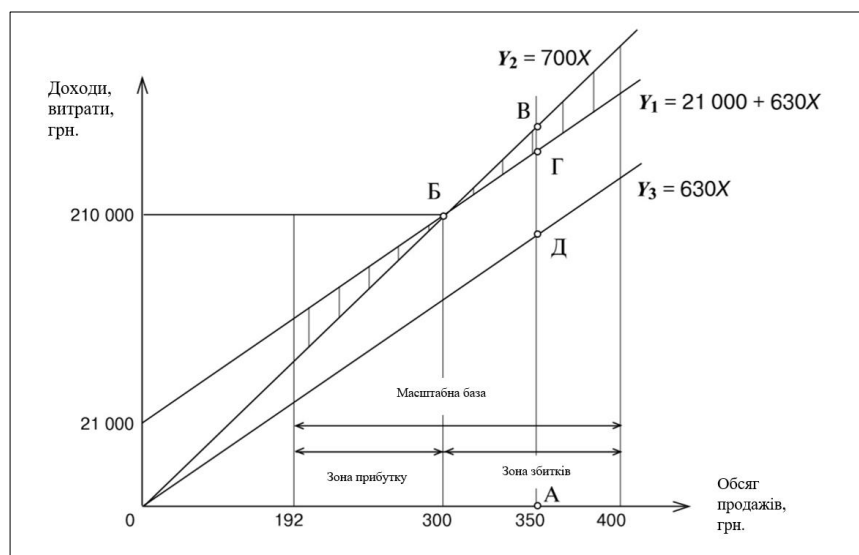


Рис. 4.1. Графік беззбитковості

Залежність виручки від продажів (доходу) підприємства від кількості проданих комплектів сантехніки може бути представлена у вигляді:

$$Y_2 = 700X.$$

Прямі витрат і виручки Y_1 і Y_2 перетинаються в точці Б, що відповідає обсягу реалізації в 300 комплектів.

Вертикальними лініями з точок з координатами 192 і 400 позначається масштабна база, в рамках якої виконувалися розрахунки. Імовірність того, що за межами цих ліній співвідношення витрат, обсягу реалізації і прибутку правильно, мала.

Інтервал в обсязі продажів від 192 до 300 комплектів є зоною збитків. На рис. 4.1 видно, що в цьому інтервалі пряма витрат Y_1 знаходиться над прямою, що ілюструє

поведінку виручки Y_2 . Якщо обсяг реалізації перевищує 300 шт., пряма витрат Y_1 виявляється під прямою доходів Y_2 , а це означає, що *підприємство працює прибутково*.

Вибравши в рамках масштабної бази будь-яке значення обсягу продажів, можна графічно визначити розмір відповідних йому прибутку і маржинального доходу. Наприклад, для визначення можливих фінансових результатів при обсязі продажів в 350 шт. (див. рис. 4.1) відновлюємо з точки А перпендикуляр до перетину його з прямими Y_2 і Y_1 , отримуємо відповідно точки В і Г. Відрізок АВ характеризує виручку від продажів в точці А, відрізок АГ – розмір сукупних витрат в цій точці. Отже, відрізок ВГ – прибуток в точці А.

Для графічного визначення величини маржинального доходу в точці А за допомогою прямої відобразимо поведінку змінних витрат при зміні обсягу продажів, яке описується формулою

$$Y_3 = 630X.$$

На графіку ця пряма проходить точку з координатами (0;0) і розташована паралельно прямій Y_1 .

Перетин перпендикуляра з прямою Y_3 позначимо точкою Д. Тоді відрізок АД буде ілюструвати розмір сукупних змінних витрат при реалізації 350 комплектів сантехніки.

Маржинальний дохід – це різниця між виручкою від продажу продукції (робіт, послуг, товарів) і змінними витратами. Отже, на графіку маржинального доходу в точці А буде відповідати відрізок ВД, який в свою чергу складається з двох відрізків – відрізка ВГ, що ілюструє прибуток, і відрізка ГД, що ілюструє суму постійних витрат.

Розрахуємо розмір маржинального доходу і прибутку в точці А:

$$Y_1 = 21\,000 + 630 \cdot 350 = 241\,500 \text{ грн.};$$

$$Y_2 = 700 \cdot 350 = 245\,000 \text{ грн.}$$

Визначимо прибуток як різницю між виручкою від продажу продукції (товарів) і сумою сукупних витрат:

$$245\,000 - 241\,500 = 3500 \text{ грн.}$$

Для розрахунку маржинального доходу збільшимо отриманий результат на суму постійних витрат:

$$3500 + 21\,000 = 24\,500 \text{ грн.}$$

Проблема визначення точки беззбитковості набуває в сучасних умовах особливого значення. Це важливо для підприємств при формуванні обґрунтованих цін на продукцію. Володіючи розглянутими вище методами, бухгалтер-аналітик має можливість моделювати різні комбінації обсягу реалізації (товарообігу), витрат і прибутку (націнки), вибираючи з них найбільш прийнятний, що дозволяє підприємству не лише покрити свої витрати, врахувати темпи інфляції, але і створити умови для розширеного відтворення.

Разом з тим необхідно мати на увазі, що *розглянуті вище методики аналізу можуть бути застосовані лише при прийнятті короткострокових рішень*. По-перше, вироблення рекомендацій, розрахованих на тривалу перспективу, з їх допомогою не може бути здійсненим. По-друге, *аналіз беззбитковості виробництва* дасть надійні результати при дотриманні наступних умов і співвідношень:

- змінні витрати і виручка від продажів мають лінійну залежність від рівня виробництва;
- продуктивність праці не змінюється всередині масштабної бази;
- удільні змінні витрати і ціни залишаються незмінними протягом всього планового періоду;
- структура продукції не змінюється протягом планованого періоду;
- поведінка постійних і змінних витрат може бути виміряна точно;
- на кінець аналізованого періоду у підприємства не залишається запасів готової продукції (або вони несуттєві), тобто, обсяг продажів відповідає обсягу виробництва.

Недотримання навіть одного з цих умов може призвести до помилкових результатів.

ТЕМА 6 АНАЛІЗ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УХВАЛЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

Одним з важливих завдань бухгалтерського управлінського обліку є збір і узагальнення інформації, корисної для прийняття менеджерами і вищим керівництвом підприємства правильних управлінських рішень.

В даний час прийняті керівництвом рішення щодо розвитку і організації виробництва і збуту продукції в більшій мірі носять інтуїтивний характер і не підкріплюються відповідними розрахунками на базі інформації управлінського обліку. У кращому випадку відсутність таких розрахунків компенсується великим виробничим і організаторським досвідом керівників підприємства.

Процес прийняття рішення починається з визначення мети і завдань, що стоять перед підприємством. Від цього наостанок залежить відбір початкової управлінської інформації і обраний алгоритм рішення. Бухгалтерський управлінський облік має цілий арсенал прийомів і методів, що дозволяють обробляти й узагальнювати початкову інформацію.

На практиці прийняття рішення передбачає порівняльну оцінку ряду альтернативних варіантів і вибір з них оптимального, який найбільшою мірою відповідає цілям підприємства. Для цього перш за все необхідно мати інформацію про витрати за всіма альтернативними варіантами, причому мова йде про витрати майбутнього періоду. У ряді випадків в розрахунках доводиться враховувати і упущену вигоду підприємства.

На базі інформації управлінського обліку вирішуються:

1) оперативні завдання:

- визначення точки беззбитковості;
- планування асортименту продукції (товарів), що підлягає реалізації;
- визначення структури випуску продукції з урахуванням лімітуючого фактора;
- відмова або залучення додаткових замовлень;
- прийняття рішень щодо ціноутворення (має для підприємств особливе значення в умовах конкурентної боротьби);

2) завдання перспективного характеру, тобто мають довгострокове стратегічне значення:

- про капіталовкладення;
- про реструктуризацію бізнесу;
- про доцільність освоєння нових видів продукції. Рішення подібних завдань передбачає довгострокове вилучення власних коштів з обороту (іммобілізацію оборотних активів), в ряді випадків вимагає довгострокового залучення позикових ресурсів, а тому заслуговує на особливу увагу. Підприємство має фінансувати проект капітальних вкладень лише в тому випадку, коли дохід у ньому перевищує дохід від інвестування вільних коштів в цінні папери, які обертаються на фондовому ринку. Прийоми і методи бухгалтерського управлінського обліку дозволяють дати правильні рекомендації при вирішенні проблем подібного роду. Так, за допомогою дисконтування в системі

управлінського обліку визначають найбільш вигідні шляхи здійснення капітальних вкладень.

1. Прийняття рішень по ціноутворенню

Серед цілей бухгалтерського управлінського обліку встановлення ціни на вироблену продукцію і надані послуги має особливе значення. В умовах адміністративних методів господарювання радянськими вченими-економістами неодноразово робилися спроби «зламати» витратний механізм ціноутворення. Не є секретом, що в ті часи ціна була лише похідною від повної собівартості продукції (робіт, послуг). У промисловості механізм формування ціни був наступним: фактично складену повну собівартість збільшували на суму запланованого прибутку (обумовленою бажаною рентабельністю даного виробу), додавали оборотні податки і отримували потрібну величину - оптову ціну. Аналогічним чином робили і в торгівлі, оперуючи торгівельною надбавкою. Продавців не цікавили питання: чи задовольнить покупця заявлена ціна? Чи не залежить товар на складі? Чи не збанкрутує організація? Відповідальність за вирішення всіх цих питань в той час несла держава.

В умовах ринкової економіки підходи до ціноутворення докорінно змінюються. Процес ціноутворення стає більше мистецтвом, ніж наукою. Мистецтво визначення ціни полягає в можливості усвідомлення положення на ринку в цілому і в прогнозі реакції споживача на пропонований товар і його ціну. Встановлюючи ціну, менеджер в першу чергу замислюється про те, чи буде попит на його продукцію за ціною, що він запропонував. Якщо висока ймовірність негативної відповіді, то ціна буде знижена до рівня, який задовольняє покупця, з одночасним зниженням витрат по виробництву даного продукту (роботи, послуги).

В управлінському обліку використовують два терміни: «довгострокова нижня межа ціни» і «короткострокова нижня межа ціни».

Довгострокова нижня межа ціни показує, яку мінімальну ціну можна встановити, щоб покрити повні витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції. Ця межа відповідає повній собівартості продукції. Короткострокова нижня межа ціни - це та ціна, яка здатна покрити лише змінну частину витрат. Ця межа відповідає собівартості, розрахованої за системою «директ-костинг». Керівництво підприємств, як правило, недооцінює значення даного показника. У деяких ситуаціях при недостатній завантаженості виробничих потужностей залучення додаткових замовлень може бути виправданим навіть в тому випадку, коли встановлена ціна не покриває повністю витрати по їх виконанню. Знижувати ціну на такі замовлення можна до її короткострокової нижньої межі.

2. Рішення про реструктуризацію бізнесу

Пройдені українською економікою роки переходу до ринку висвітили актуальність проблеми реструктуризації підприємств - їх структурної перебудови з метою забезпечення

більш ефективного розподілу і використання всіх наявних у них ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових). Реструктуризація передбачає здійснення комплексу заходів щодо приведення організаційної структури підприємства у відповідність до обраної стратегії його розвитку.

Ідея децентралізації бізнесу полягає в тому, щоб, залишаючись великою, діяти і управлятися як мала або середня компанія. Статистика стверджує, що більш великі фірми (до певної межі), як правило, виявляються більш прибутковими. Великий бізнес краще і з точки зору зайнятого в ньому працівника. По-перше, велика компанія, як показує практика, більш стабільна. (Малий бізнес хоча і надає безліч нових робочих місць, але часто на нетривалий термін.) По-друге, заробітна плата за виконання однієї і тієї ж роботи на великих підприємствах зазвичай вище, ніж у малому бізнесі. Наслідком децентралізації виробництва є створення комплексу нових виробничих одиниць. Вони можуть функціонувати як при відсутності юридичної самостійності, так і володіючи нею.

Прикладом першого напрямку є створення філій та представництв підприємств або розподіл підприємств на самостійні стратегічні бізнес-одиниці (центри прибутку або інвестицій), взаємодія між якими базується на застосуванні трансфертного ціноутворення.

Як приклад децентралізації зі створенням нової юридично самостійної бізнес-одиниці можна привести утворення малого підприємства на базі одного або декількох відділів організації (наприклад, науково-дослідницької). В цьому випадку реалізуються переваги малого бізнесу: формується конкурентне середовище, виникають додаткові робочі місця, ринок насичується товарами і послугами, більш ефективно використовуються місцеві сировинні ресурси і, нарешті, розширюється споживчий сектор.

Причиною децентралізації бізнесу може стати і неспроможність (банкрутство) підприємства, коли воно не забезпечує чи явно не здатне забезпечити виконання вимог кредиторів.

Незалежно від названих вище форм свого прояву (формування мережі філій, стратегічних бізнес-одиниць і утворення малих підприємств) децентралізація бізнесу спрямована на вдосконалення організаційної структури підприємства, що наостанок підвищує ефективність його функціонування. Всі ці процеси тягнуть за собою необхідність перебудови системи бухгалтерського обліку. У трансформованому вигляді він повинен забезпечити можливість чіткого оперативного контролю на місцях виникнення витрат, створити умови для проведення аналізу причин виникнення відхилень від планованих показників і оперативного усунення даних відхилень. Всі ці завдання можуть бути вирішені лише в рамках організації обліку і звітності по центрам відповідальності підприємства.

Досвід проведення децентралізації бізнесу накопичений як зарубіжними, так і вітчизняними підприємствами. Однак у перших він безперечно більший, так як країни з розвиненими ринковими відносинами зіткнулися з необхідністю розукрупнення виробництва набагато раніше.

3. Зарубіжний досвід децентралізації бізнесу

У господарському житті США описані вище зміни припали на 50-60-ті роки, коли перехід від централізованого керівництва до розширення прав і відповідальності «центрів прибутку» і «центрів інвестицій» став чи не загальним явищем. Зміни в світовій економіці, загострення конкурентної боротьби висунули на перший план завдання підвищення гнучкості і маневреності виробництва, можливості оперативно реагувати на будь-які зміни, що відбуваються в ринковому середовищі, відтіснивши собою проблеми зростання ефективності виробництва. У цих умовах у великих фірм з'являється нове завдання - правильно оцінити оптимальний рівень вертикальної інтеграції, по можливості послабити його, надавши господарську самостійність своїм структурним підрозділам.

Однак, як свідчить західний досвід, децентралізація бізнесу не принесе керівництву бажаних результатів при відсутності з його боку попереднього маркетингу, тобто діяльності з вивчення ринку, управління і регулювання виробництва, збуту товарів і послуг, орієнтованої на задоволення потреб і такою, що здійснюється на основі інформації про кон'юнктуру ринку.

Ще в 70-і роки була висунута теорія, згідно з якою інтенсивний розвиток бізнесу відбувається при поєднанні передових технологій виробництва з бажаннями і потребами замовників. Іншими словами, ринок визначає потреби замовників, а технологія виробництва створює продукт, який ці потреби задовольняє.

Маркетингові дослідження є основою для прийняття рішень щодо управління та регулювання положення товару на ринку. Вони безпосередньо впливають на зовнішній вигляд і ціну продукції, параметри виробництва і збуту (розмір і місце продажу, канали збуту, постачальники, посередники і т.п.).

Таким чином, при прийнятті рішення про реструктуризацію бізнесу необхідно визначити основні напрямки досліджень.

1. Аналіз перспектив розвитку підприємства. При цьому визначаються межі, у рамках яких компанія може конкурувати на ринку, встановлюються всі види діяльності, тобто структура бізнесу. Відповідно до теорії американського економіста, фахівця зі стратегічного управління М.І. Портера існують чотири конкуруючих сили, що впливають на розвиток бізнесу.

1. Постачальники. Організуючи свою діяльність, компанії потрібно враховувати місцезнаходження своїх постачальників. Вплив постачальників на діяльність компанії проявляється головним чином в цінах і якості товарів, що постачаються, в існуючих умовах грошових розрахунків. У ряді випадків при високій матеріаломісткості виробництва і використанні у виробничому процесі сировини, що швидко псується, виробництво повинно розташовуватися поблизу місцезнаходження сировини. Ступінь впливу цього фактора визначається наступними обставинами:

- відсутністю замінників матеріалів, що постачаються;
- важливістю даного ресурсу для підприємства-покупця;
- розмірами постачальника (великій фірмі простіше диктувати свої умови, ніж дрібній);

- питому вагу покупця в структурі продажів постачальника (якщо ця питома вага невелика, постачальник може підвищити ціну або знизити якість, без страху втратити постачальника).

2. Клієнти і покупці. Цей фактор вимагає від підприємства побудови дистриб'юторської мережі, минаючи яку, не можна вийти на ринок. Вплив клієнтів і покупців на діяльність компанії полягає в необхідності зниження цін, підвищення якості продукції (надання послуг). Ступінь впливу даного чинника залежить від:

- розміру покупця (клієнта);
- рівня його інформованості;
- важливості продукції для покупця і т.д.

3. Замінники. Даний фактор враховує появу на ринку нових видів продукції, які витісняють традиційні, що виконують аналогічні функції раніше існуючих товарів (наприклад, сік і газувана вода). Поява товарів-замінників загострює ринкову боротьбу. Проте існує ряд заходів, які допомагають конкурувати компанії з товарами-замінниками:

- розробка нових моделей продукції;
- активна маркетингова політика, що включає рекламу та інші методи просування товару;
- цінова конкуренція, спрямована на зниження цін;
- надання покупцям (клієнтам) додаткових послуг і т.д.

4. Нові підприємства. Мається на увазі поява на ринку нових конкурентів, які ніколи до цього не займалися даним видом бізнесу. Конкуренція всередині галузі загострюється при таких умовах, як:

- збільшення числа конкурентів;
- сезонний попит на продукцію;
- наявність перешкод щодо зниження витрат;
- високі вихідні бар'єри;
- розвиненість ринку, стабілізація або зниження обсягів продажів всієї галузі.

Досліджуючи конкурентні сили, що діють на ринку, необхідно пам'ятати про те, що технічний прогрес в наш час може різко змінити розстановку цих сил.

2. Аналіз вхідних і вихідних бар'єрів для даного виду бізнесу. Вхідні бар'єри означають низьку або високу можливість для нових конкурентів увійти в бізнес. Вони, наприклад, можуть визначатися:

- потребою в великих одноразових капіталовкладеннях (пов'язаних з необхідністю придбання основних засобів, розробкою і освоєнням нових технологій і т.п.), що особливо актуально для капіталомістких виробництв;
- обмеженістю доступу до ресурсів - актуально для матеріаломістких виробництв;
- необхідністю володіння патентами, ліцензіями (має особливе значення для наукомістких виробництв) і т.д.

Вихідні бар'єри означають високу або низьку можливість вийти з бізнесу. Не можна просто закрити завод на ключ і виїхати: необхідно розпродати обладнання, складські запаси та інше майно, погасити зобов'язання. Так, торгова фірма має більш низький вихідний бар'єр, ніж велике текстильне підприємство. Імовірна така ситуація,

коли в сегменті ринку, що займається компанією, високі вхідні і низькі вихідні бар'єри. Це дозволяє отримувати високий маржинальний дохід при низькому рівні ризику. Зворотна ситуація, що характеризується низькими вхідними і високими вихідними бар'єрами, навпаки, означає отримання низького доходу при високому рівні ризику.

3. Аналіз внутрішньої структури бізнесу компанії. Його результатом стане розробка стратегії компанії. З точки зору управлінського обліку існує три види стратегії:

1. Стратегія низьких цін, кінцевою метою якої є мінімізація цін на готовий продукт, пропонований замовнику. Тому всі управлінські рішення, що приймаються в рамках цієї стратегії, спрямовані на мінімізацію витрат.

2. Стратегія високих цін (диференціація) орієнтує компанію на встановлення високих цін. Прийняті в рамках цієї стратегії управлінські рішення мають на меті задовольнити особливі, підвищені вимоги замовника шляхом виробництва особливо якісного або ексклюзивного продукту. Таким чином, акцент робиться на якість продукції.

3. Змішана стратегія передбачає використання елементів перших двох стратегій за окремими групами товарів. Для кожної групи товарів визначається вільна ніша ринку, відповідно до якої вибирається перший або другий варіант стратегії. Подібний аналіз дозволяє керівництву виробити єдину стратегію по всім видам бізнесу компанії. Для цього перш за все визначають географію кожного виду діяльності, замовників, покупців - існуючих і потенційних. Нарешті, обговорюють місце компанії на ринку: рівень цін, якість продукції в порівнянні з конкурентами.

4. Оцінка ефективності існуючої організаційної структури компанії.

Можуть бути різні варіанти побудови організаційної структури підприємства. Одна з них, найбільш популярна в країнах з ринковою економікою, так звана Концепція «стратегічна бізнес-одиниця» (СБО) передбачає розробку стратегії для окремих одиниць бізнесу. Дана концепція дозволяє відповісти на питання: яким є бізнес сьогодні і яким ми бажано його бачити завтра? Під стратегічною бізнес-одиницею розуміється сегмент підприємства, що володіє набором товарів (робіт, послуг), що продаються однаковій групі замовників, і має чітко визначене коло конкурентів.

СБО по суті є міні-підприємством, що не володіє юридичною самостійністю; СБО формується на базі центрів інвестицій (або прибутку), а результати її діяльності оцінюються шляхом застосування трансфертного ціноутворення; концепція СБО може бути реалізована лише на базі коректно побудованої системи сегментарного обліку та звітності.

Концепція СБО надає довгостроковий вплив на розвиток компанії, її організаційну структуру, будучи одночасно інструментом стратегічного планування.

4. Рішення про капіталовкладення

Питання про капіталовкладення зазвичай є найбільш складним для будь-якої організації, оскільки інвестиційні витрати можуть принести дохід тільки в майбутньому. Тому при вирішенні подібного питання організації необхідно оцінити насамперед економічну привабливість пропозицій про капіталовкладення, постаратися отримати

найбільш точний прогноз про процес, в який втягується, як правило, досить значна частка вільних грошових коштів підприємства. Часто джерелом капітальних витрат є позикові кошти, і тоді підприємству необхідний детальний розрахунок їх окупності, з тим щоб переконати інвестора в доцільності подібних вкладень. Інвестиційні рішення в залежності від часу, на яке розрахований проект капіталовкладень, можна розділити на короткострокові (прийняті на відносно короткий період, як правило до року) і довгострокові (період між здійсненням інвестицій та отриманням доходу - понад рік). При цьому якщо при короткострокових інвестиціях витрати на вкладений капітал зазвичай настільки малі, що їх можна не враховувати при прийнятті рішень, то при здійсненні довгострокових вкладень витратами на вкладений капітал знехтувати не можна.

Існують різні прийоми і методи, що дозволяють бухгалтеру-аналітику об'єктивно оцінити привабливість того чи іншого інвестиційного проекту, а отже, допомогти керівництву прийняти обгрунтоване довгострокове управлінське рішення. Вони можуть застосовуватися як ізольовано один від одного, так і в різних комбінаціях. У числі цього арсеналу методів розрахунок тимчасових витрат з інвестицій, чистої поточної вартості та внутрішнього коефіцієнта окупності капіталовкладень, визначення періоду та облікового коефіцієнта окупності. Зупинимося докладніше на кожному з них.

Тимчасові витрати по капіталовкладенням. Грошові кошти, залучені в програму капіталовкладень, вже не можуть бути використані на отримання прибутку будь-яким іншим чином, отже, можна говорити про упущену вигоду підприємства, або про тимчасові (уявні) витрати. Тому для оцінки привабливості прийняття рішення про капіталовкладення очікувані норми прибутку з інвестицій порівнюють з нормами прибутку за інвестиціями у цінні папери на фінансових ринках (акції, ДКО і т.п.).

Дохід підприємства, який може їм бути витягнутий в результаті інвестицій в високонадійні цінні папери, вважають тимчасовими витратами по капіталовкладенням. Порівнюючи цей дохід з витратами на придбання цінних паперів, отримують норму прибутку на цінні папери. Звідси випливає висновок: капіталовкладення необхідно здійснювати в ті програми, які здатні принести підприємству прибуток вище суми тимчасових витрат. Або: норма прибутку по інвестиційному проекту повинна бути не нижче норми прибутку на високоліквідні цінні папери.

Таким чином, змінні витрати є мінімально необхідним доходом, з яким порівнюється потенційний дохід від інвестиційного проекту.

Метод оцінки капіталовкладень за дисконтованою вартістю. Мета цього методу полягає в тому, щоб майбутні надходження грошових коштів показати в сучасній оцінці, тобто розрахувати наведену вартість. Таким чином, дисконтування - це процес знаходження сьогоденної вартості тих грошей, отримання яких очікується в майбутньому.

Одним із способів визначення економічної доцільності інвестиційного проекту є розрахунок чистої приведеної (дисконтованої) вартості (ЧПС). Це теперішня вартість, зменшена на суму початкових інвестиційних витрат. Якщо отримана таким чином величина буде позитивною, то запропонований інвестиційний проект може бути прийнятий, якщо негативною - від проекту слід відмовитися.

Внутрішній коефіцієнт окупності (n) - це ставка відсотка, отриманого від інвестицій протягом усього інвестиційного періоду. Його називають також ставкою дисконту.

Крайнім значенням внутрішнього коефіцієнта окупності є така його величина, при якій розмір чистої дисконтованої вартості дорівнює нулю. При $n = 0$ теперішня вартість дорівнює первісній сумі капітальних вкладень, тобто інвестиційний проект не має економічного сенсу.

Беручи рішення про капіталовкладення, необхідно керуватися таким правилом: якщо внутрішній коефіцієнт окупності більше альтернативних витрат на капітал, проект доцільний. Якщо внутрішній коефіцієнт окупності менше норми альтернативних витрат, капіталовкладення не вигідно.

Період окупності капіталовкладень. Це один з найбільш популярних методів оцінки ефективності капітальних вкладень. Період окупності - це той час, після закінчення якого отриманий підприємством чистий дохід від продажу продукції (робіт, послуг) повністю покриє початковий вкладений капітал.

Чим вище очікуваний розмір річного доходу, тим коротше термін окупності капіталовкладень, нижче їх ступінь ризику, тим привабливіше інвестиційний проект.

Будучи методично досить простим, цей метод має ряд недоліків. Найбільш істотний з них полягає в зіставленні очікуваних доходів з передбачуваними витратами без урахування фактора часу. Такий підхід не може дати точних результатів, оскільки кожна вкладена одиниця витрат в різний час має різну вартість. Аналогічно грошова одиниця, отримана через рік, в умовах інфляції коштує дорожче тієї ж одиниці, отриманої через 5 або 10 років. Отже, для більш точної оцінки ефективності інвестиційного проекту ці показники повинні бути дисконтовані.

Такий метод розрахунку, при якому для визначення періоду окупності використовуються дисконтовані грошові потоки, називають дисконтованим методом розрахунку періоду окупності. Однак, зазначений вище недолік, в повній мірі, таким підходом також не усувається. Тому розглянутий метод доцільно застосовувати в поєднанні з іншими методами оцінки.

Обліковий коефіцієнт окупності капіталовкладень. Цей метод оцінки капіталовкладень ґрунтується на інформації щодо очікуваного прибутку і передбачає розрахунок показника прибутку на вкладений капітал - частку від ділення середнього щорічного прибутку на середні інвестиційні витрати. При обчисленні середньорічного чистого прибутку в розрахунок включаються лише величини додаткових доходів і позик інвестиційного капіталу. Тому середньорічний чистий прибуток визначається як частка від ділення різниці між приростом доходу і приростом витрат на передбачуваний термін капіталовкладень. У приріст витрат включають або чисту вартість інвестицій, або сукупні амортизаційні відрахування, вважаючи ці величини тотожними. Якщо нарахування амортизації рівномірне, передбачається, що вартість інвестицій буде зменшуватися рівномірно з плином часу.

Середня вартість інвестицій при цьому дорівнює половині суми початкових інвестиційних витрат, збільшеної на половину ліквідаційної вартості. Недоліком даного

методу є те, що в ньому також не враховується вартість грошей з урахуванням фактору часу.

Розглянуті вище методи оцінки капіталовкладень базуються насамперед на розрахунку показників ефективності і економічного ефекту, тобто «Грошової» вигідності інвестиційного проекту. Однак при прийнятті управлінських рішень часто виникають ситуації, коли не можна не враховувати якісні фактори. Якщо, наприклад, використовувати описані вище підходи для оцінки інвестування коштів в будівництво природоохоронного об'єкта, то неминучий негативний результат, так як ніякої економічної віддачі від цього заходу очікувати не доводиться. В цьому випадку необхідно враховувати і соціальний аспект. Віддача від подібного заходу складатиметься в поліпшенні екологічної ситуації в регіоні, що в кінцевому рахунку сприятливо відобразиться на здоров'ї людей.

ТЕМА 7. БЮДЖЕТУВАННЯ І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ

Система бюджетування – основний інструмент для ефективного повсякденного управління компанією. Часом на складання бюджетів йде багато часу, процес супроводжується постійними суперечками щодо достовірності та реалістичності планових показників. А при аналізі фактичних відхилень від запланованих результатів виконавці завжди приведуть масу доказів, які підтверджують те, що виконати затверджений бюджет не було ні найменшої можливості. Та, незважаючи на все це, переважна більшість підприємств витрачають час і сили своїх співробітників на складання бюджетів, а потім намагаються втілити їх у життя.

Під бюджетуванням в бухгалтерському управлінському обліку розуміється процес планування. Відповідно бюджет (або кошторис) – це план. Планування – особливий тип процесу прийняття рішень, який стосується не однієї події, а охоплює діяльність всього підприємства. Процес планування нерозривно пов'язаний з процесом контролю. Без контролю планування стає безглуздом. Планування поряд з контролем є однією з функцій управління і представляє собою процес визначення дій, які повинні бути виконані в майбутньому.

Будь-яке підприємство, що досягло середнього розміру та, як наслідок, має таку організаційну структуру, при якій служби підприємства мають відповідний рівень самостійності, потребує планування і контролю. В основі планування і контролю лежить аналіз минулої фінансової та нефінансової інформації. Фінансова інформація, яка необхідна для планування, збирається і обробляється в системі бухгалтерського обліку.

Розрізняють поточне (короткострокове) планування (розробка кошторисів, бюджетів) – терміном до року – і перспективне (терміном понад рік). Зазвичай перспективні плани розробляються на 3-5 років, а в електроенергетиці та видобувних галузях промисловості – і на більш тривалий період (20 років). Планування і контроль є необхідними атрибутами управління підприємством. При цьому під управлінням розуміється процес забезпечення діяльності підприємства для досягнення його цілей відповідно до намічених планів.

При розгляді планування діяльності підприємства йтиметься про короткострокове (або кошторисне) бюджетування.

Кошторис (або бюджет) являє собою фінансовий документ, який створюється до виконання передбачуваних дій. Це прогноз майбутніх фінансових операцій.

Згідно з визначенням Інституту дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку США, бюджет – це кількісний план у грошовому вираженні, який підготовлюється і приймається до певного періоду, та зазвичай показує плановану величину доходу, яка повинна бути досягнута, і (або) витрати, які повинні бути понесені протягом цього періоду, і капітал, який необхідно залучити для досягнення даної мети.

Бюджет є кількісним виразом планів діяльності та розвитку організації, який координує і конкретизує у цифрах проекти керівників. У результаті його складання стає зрозумілим, який прибуток отримає підприємство при схваленні того чи іншого плану розвитку. Використання бюджету створює для організації наступні переваги.

1. Планування, як стратегічне, так і тактичне, допомагає контролювати виробничу ситуацію. Без наявності плану керуючому, як правило, залишається тільки реагувати на обстановку, замість того, щоб її контролювати. Бюджет, будучи складовою частиною плану, сприяє чіткій і цілеспрямованій діяльності підприємства.

2. Бюджет, будучи складовою частиною управлінського контролю, створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності організації в цілому та її підрозділів. У відсутність бюджету, при порівнянні показників поточного періоду з попередніми можна прийти до помилкових висновків, а саме: показники минулих періодів можуть включати результати низькопродуктивної роботи. Поліпшення цих показників означає, що підприємство стало працювати краще, але свої можливості воно не вичерпало. При використанні показників попередніх періодів не враховуються нові можливості, яких не існувало в минулому.

3. Бюджет як засіб координації роботи різних підрозділів організації спонукає керівників окремих ланок будувати свою діяльність з урахуванням інтересів організації в цілому.

4. Бюджет – основа для оцінки виконання плану центрами відповідальності та їх керівників: робота менеджерів оцінюється за звітами про виконання бюджету; порівняння фактично досягнутих результатів з даними бюджету вказує області, куди слід направити увагу і дії.

Процес складання організацією бюджету називається бюджетним циклом, який складається з таких етапів, як:

- планування, за участю керівників всіх центрів відповідальності, діяльності організації в цілому, а також її структурних підрозділів;

- визначення показників, які будуть використовуватися при оцінці цієї діяльності;
- обговорення можливих змін у планах, пов'язаних з новою ситуацією;
- коригування планів, з урахуванням запропонованих поправок.

Залежно від поставлених завдань розрізняють такі види бюджетів:

- а) генеральний і приватні;
- б) гнучкі і статичні.

Бюджет, який охоплює загальну діяльність підприємства, називається генеральним. Його мета – об'єднати і підсумувати кошториси і плани різних підрозділів підприємства, що називаються приватними бюджетами. У результаті складання генерального бюджету створюються:

- прогнозований баланс;
- план прибутків і збитків;
- прогноз руху грошових коштів.

Генеральний бюджет будь-якої організації складається з двох частин:

1) операційного бюджету — включає план прибутків і збитків, який деталізується через допоміжні (приватні) кошториси, що відображають статті доходів і витрат організації;

2) фінансового бюджету — включає бюджети капітальних вкладень, рух грошових коштів і прогнозований баланс.

На відміну від фінансової звітності (балансу, форми № 2 та ін.), форма бюджету не стандартизована. Його структура залежить від об'єкта планування, розміру організації та ступеню кваліфікації розробників. Інформація, що міститься в бюджеті, повинна бути гранично точною – визначеною і значущою для її користувача. Цей документ може:

- 1) містити лише дані:
 - а) про доходи, б) про витрати, в) про доходи та витрати, які можуть бути не завжди збалансовані;
- 2) розроблятися в будь-яких одиницях виміру – як вартісних, так і натуральних;
- 3) складатися як для організації в цілому, так і для її підрозділів — центрів відповідальності, що дозволяє скоординувати їх дії.

Бюджети розробляються управлінською бухгалтерією спільно з керівниками центрів відповідальності, процес розробки, як правило, йде від низу до верху. Бюджет може розроблятися на річній основі (з розбивкою по місяцях) і на основі безперервного планування (коли протягом I кварталу переглядається кошторис II кварталу і складається кошторис на I квартал наступного року, тобто бюджет увесь час проектується на рік уперед).

Незважаючи на єдину структуру, склад елементів генерального бюджету (особливо його операційної частини) багато в чому залежить від виду діяльності організації. У зв'язку з цим можна виділити такі основні його типи, як:

- 1) генеральний бюджет торгової організації;
- 2) генеральний бюджет виробничого підприємства.

Генеральний бюджет торгової організації складається з операційного та фінансового бюджетів. Обидва бюджети містять ряд приватних бюджетів, які пов'язані між собою, взаємозалежні і взаємообумовлені.

Операційний бюджет. Розробка даного документа починається з визначення плану продажів, тобто з формування бюджету реалізації. Це найбільш відповідальний момент планування, що передбачає дослідження ринку, визначення динаміки попиту з урахуванням сезонних коливань та інших факторів, вивчення стратегії конкурентів і т. п. Наприклад, організація, що об'єднує мережу торгових точок і лотків по місту, які реалізують морозиво, при розробці прогнозу обсягів продажів на майбутній місяць враховує кількість точко-змін, очікуваний індекс інфляції і середню температуру місяця. Організація має в своєму розпорядженні відповідний програмний продукт.

Після того як керівництву організації стає зрозумілим можливий обсяг реалізації товару, з урахуванням наявних запасів на початок планованого періоду і бюджету запасів товарів на кінець періоду, розробляється бюджет закупівель товарів. Від передбачуваних обсягів закупівель залежать бюджети собівартості товарів, витрат на маркетинг, комерційних витрат.

Кінцева мета операційного бюджету – розробка плану прибутків і збитків.

Фінансовий бюджет. Його мета полягає в розробці прогнозованого балансу, який є результатом як фінансових, так і нефінансових операцій організації. Він складається з використанням даних плану прибутків і збитків, бюджету капітальних вкладень і прогнозу руху грошових коштів.

Генеральний бюджет виробничого підприємства також складається з операційного та фінансового бюджетів. Як і в разі організації торгівлі, всі приватні бюджети тут також взаємопов'язані.

Фінансовий бюджет за своєю структурою аналогічний бюджету організації торгівлі, тоді як операційний має свої особливості. Перший крок в його плануванні – складання бюджету продажів. Він визначається не стільки виробничими можливостями підприємства, скільки можливостями збуту на ринку. Тут враховують вплив наступних факторів:

- діяльність конкурентів;
- стабільність постачальників і покупців;
- результативність реклами;
- сезонні та інші коливання попиту;
- політика ціноутворення.

При плануванні обсягу продажів використовуються різні методи: статистичні прогнози із застосуванням математичних методів, експертні оцінки фахівців відділу збуту та ін.

Виходячи з бюджету продажів розробляють виробничий бюджет, на основі якого складають бюджет закупівлі матеріалів, бюджет з праці і бюджет загальновиробничих витрат. Далі готують бюджет витрат з маркетингу і бюджет комерційних витрат.

Кінцевою метою роботи над операційним бюджетом є розробка плану прибутків і збитків.

Процедура складання генерального бюджету полягає в розробці операційного і фінансового бюджетів.

Складання операційного бюджету починається з розробки бюджету продажів. Визначення загального обсягу реалізації є компетенцією вищого керівництва, яке формує своє рішення в процесі консультацій з керуючим відділом збуту. На основі бюджету продажів будуються бюджети виробництва і собівартості реалізованої продукції. Складання бюджету передбачає планування не тільки грошових потоків, а й потреб в ресурсах, виражених в натуральних одиницях виміру (кількість людей, устаткування, виробничих площ, метрів тканини і т.п.).

1. Розробка бюджету продажів.

Бюджет продажів є результатом обговорення керуючими, аналітиками і персоналом відділу реалізації планів реалізації продукції підприємства. Планування продажів – це складний процес, при якому необхідно враховувати безліч факторів: історію продажів, загальний стан економіки, цінову політику, результати маркетингових досліджень, виробничі потужності, конкуренцію, наявність обмежень з боку держави і т.п. На основі прогнозу продажів складається бюджет продажів.

2. Розробка бюджету виробництва.

Бюджет виробництва визначає, скільки одиниць продукції необхідно провести для виконання бюджету реалізації та для підтримки запасів готової продукції на рівні, запланованому керівництвом. Бюджет виробництва складається як в натуральних, так і в грошових одиницях.

3. Розробка бюджету витрат матеріалів і бюджету закупівель матеріалів в натуральних одиницях. При плануванні закупівель матеріалів необхідно враховувати рівень запасів матеріалів як на початок, так і на кінець планованого періоду (останній визначається керівництвом). Для розрахунку витрати матеріалів в натуральних одиницях необхідно знати:

- запаси матеріалу на початок звітного періоду;
- потреби в матеріалах для виконання виробничого бюджету.

4. Розробка бюджету прямих трудових витрат.

Вартість витраченої праці залежить від типу і кількості виробленої продукції, її трудомісткості системи оплати праці.

5. Розробка бюджету накладних витрат.

Складанню даного бюджету передуює класифікація накладних витрат на постійні і змінні. Для цього досліджується їх залежність від обсягу випущеної продукції. Якщо накладні витрати не змінюються при скороченні або збільшенні виробничої програми, то такі витрати будуть вважатися постійними. Якщо подібна залежність існує, то це змінні витрати.

6. Розробка бюджету запасів готової продукції на кінець звітного періоду в натуральному і вартісному вираженні.

Запаси готової продукції в натуральній оцінці на кінець звітного періоду на етапі планування діяльності підприємства визначаються його керівництвом. Для того, щоб оцінити запаси в грошовому вираженні, необхідно обчислити планову собівартість одиниці продукції. Собівартість готової продукції буде залежати від обраного методу калькулювання і оцінки запасів

7. Розробка бюджету собівартості продажів.

В основі складання бюджету проданої продукції лежить наступна формула розрахунку:

Собівартість проданої продукції = Запас готової продукції на початок періоду + Собівартість виробленої за планований період продукції – Запас готової продукції на кінець періоду.

У свою чергу собівартість виробленої за планований період продукції обчислюється таким чином:

Собівартість виробленої за планований період продукції = Прямі витрати матеріалів в планованому періоді + Прямі витрати праці в планованому періоді + Накладні витрати за планований період.

8. Розробка бюджету адміністративних, маркетингових та інших періодичних витрат. Інформацією для планування служать відомості про очікувану величину накладних витрат.

9. Розробка плану прибутків і збитків.

Складання операційного бюджету завершується підготовкою плану прибутків і збитків

У складання фінансового бюджету входять наступні етапи.

1. Розробка бюджету грошових коштів.

2. Розробка прогнозованого балансу підприємства.

Прогнозований баланс підприємства на кінець планованого періоду будується на основі балансу на початок періоду з урахуванням передбачуваних змін кожної статті балансу. Для визначення змін в статтях балансу використовується інформація, що міститься в плані прибутків і збитків та бюджеті грошових коштів.

Перший варіант генерального бюджету рідко виявляється остаточним. Після коригування планів дій підприємства в цілому і його окремих підрозділів вносяться зміни в генеральний бюджет і знову аналізується вплив планів підприємства на його фінансовий стан. У цьому сенсі процеси планування і складання бюджету зливаються в один процес управління.

Зазвичай для аналізу впливу різних варіантів розвитку підприємства використовуються математичні методи фінансового планування, які допомагають аналізувати вплив змін різних чинників на кінцеві фінансові результати підприємства. Вони покликані відповісти на питання: «Що буде, якщо ...?». Широке використання комп'ютерів в обробці даних і управлінні сприяло зростанню популярності цих моделей.

Контроль і аналіз діяльності підприємства

Функції бюджету як засоби контролю і оцінки діяльності підприємства розкриваються тільки тоді, коли прогнозовані показники порівнюються з фактичними. Іншими словами, по завершенню планового періоду необхідно скласти звіт про діяльність підприємства, в якому будуть порівнюватися прогнозовані і фактичні показники.

Серед аналізованих показників діяльності організації особливий інтерес представляє прибуток. Для будь-якого керівника основним є питання: які причини відхилення фактичного прибутку від запланованого? Відповісти на нього можна шляхом проведення пофакторного аналізу прибутку, який виконується на чотирьох рівнях – нульовому, першому, другому і третьому. Кожен наступний рівень аналізу деталізує результати, які були отримані на попередніх рівнях.

Нульовий рівень аналізу прибутку передбачає порівняння фактично досягнутих результатів з даними статичного бюджету, що розрахований на конкретний рівень ділової активності організації. Іншими словами, в статичному бюджеті доходи і витрати плануються виходячи тільки з одного рівня реалізації. Всі приватні бюджети, що входять до складу генерального бюджету, є статичними, так як доходи і витрати підприємства прогножуються в складових частинах генерального бюджету, виходячи з певного запланованого рівня реалізації. При порівнянні статичного бюджету з фактично досягнутими результатами не враховується реальний рівень діяльності організації, тобто всі фактичні результати порівнюються з прогнозованими незалежно від досягнутого обсягу реалізації. Ось чому цей рівень пофакторного аналізу прибутку вважається нульовим. З нього зазвичай починаються звіти про діяльність західних компаній.

Можливості більш детального дослідження діяльності підприємства нульовий рівень аналізу, який використовує дані статичного бюджету, не надає. Ці завдання вирішуються на наступних рівнях аналізу.

Перший рівень. Розрахунки, що виконуються на першому рівні факторного аналізу прибутку, припускають використання даних гнучкого бюджету, який складається не для конкретного рівня ділової активності, а для певного його діапазону, тобто їм передбачається кілька альтернативних варіантів обсягу реалізації. Для кожного з них тут визначена відповідна сума витрат. Таким чином, гнучкий бюджет враховує зміну витрат в залежності від зміни рівня продажів: він являє собою динамічну базу для порівняння досягнутих результатів із запланованими показниками.

В основі складання гнучкого бюджету лежить поділ витрат на змінні і постійні. Якщо в статичному бюджеті витрати плануються, то в гнучкому бюджеті вони розраховуються. Завдання аналізу першого рівня – виявити ступінь впливу на прибуток двох «укрупнених» факторів:

- 1) зміна фактичного обсягу реалізації в порівнянні із запланованим;
- 2) зміна суми витрат в порівнянні із запланованою.

Для виявлення ступеню впливу першого (дохідного) фактора на відхилення фактичного прибутку від запланованої порівнюються показники двох бюджетів – статичного і гнучкого. Гнучкий бюджет включає доходи і витрати, що скориговані з урахуванням фактичного обсягу реалізації. Статичний бюджет, навпаки, включає доходи і витрати, що обчислені виходячи із запланованого обсягу реалізації. В обох бюджетах використовується однаковий розмір витрат на одиницю реалізованої продукції. Таким чином, відмінності між цими бюджетами викликані виключно відмінностями в обсягах реалізації.

Другий і третій рівні аналізу дозволяють більш детально дослідити вплив на прибуток витратного фактора. Це пов'язано з тим, що загальна сума витрат будь-якого виду ресурсу (в грошовій оцінці) складається під впливом двох складових:

- ціни одиниці цього ресурсу;
- норми споживання ресурсу в натуральному виразі на одиницю продукції.

Фактичні ціни можуть відхилятися від запланованих. Фактичні витрати ресурсів (в натуральному вираженні) також не завжди відповідає бюджету. При цьому кожен фактор по-своєму впливає на відхилення фактичного прибутку від запланованого.

Другий рівень. Даний рівень аналізу передбачає розрахунок відхилень за ціною ресурсів. Результати розрахунків, які виконані на цьому етапі, показують, як вплинуло на прибуток відхилення фактичної ціни придбання ресурсів від нормативної (передбаченої в бюджеті). Відхилення за ціною – це різниця між фактичною і нормативною цінами придбання ресурсів, помножена на фактичний обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг).

Відхилення за ціною в факторному аналізі прибутку виділяються в окрему групу, так як вони в меншій мірі, ніж відхилення за продуктивністю, залежать від управлінських рішень. У ринковій економіці ціни в значній мірі визначаються попитом і пропозицією.

Відхилення за ціною можуть виникати як при придбанні матеріалів (матеріали можуть бути закуплені за ціною, відмінною від запланованої), так і при нарахуванні заробітної плати (ставка оплати відмінна від нормативної). Однак настільки поглиблений аналіз прибутку можливий лише при наявності в організації нормативної бази –

заздалегідь розроблених нормативних цін і норм витрат, що виражені як в натуральних, так і в грошових одиницях. При цьому встановлюються норми витрат матеріалів (в натуральних і вартісних одиницях), робочого часу (в годинах і грошовому вираженні) і накладних витрат (в частці, що припадає на одиницю продукції), необхідні для виготовлення одиниці продукції.

Третій рівень. Завдання заключного рівня аналізу полягає в тому, щоб з'ясувати, як вплинуло на прибуток відхилення фактичних витрат того чи іншого виду ресурсів від витрат, що передбачені нормативною базою організації. Відхилення, виявлені на цьому етапі пофакторного аналізу прибутку, дозволяють оцінити ступінь ефективності використання придбаних ресурсів. Вони виявляються в результаті порівняння нормативної величини використаних ресурсів з їх фактичним споживанням.

ТЕМА 8. ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ПО ЦЕНТРАХ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Незалежно від розмірів структурного підрозділу в управлінському обліку виділяють чотири типи центрів відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри прибутку;
- центри інвестицій.

В основі цієї класифікації лежить критерій фінансової відповідальності їх керівників, що визначається широтою наданих їм повноважень і повнотою покладеної на них відповідальності.

1. Центри витрат

Керівник володіє найменшими управлінськими повноваженнями і тому несе мінімальну відповідальність за отримані результати. Він відповідає лише за здійснені витрати. Система управлінського обліку націлена, в цьому випадку, лише на вимір і фіксацію витрат на вході в центр відповідальності. Результати діяльності центру відповідальності (обсяг виробленої продукції, наданих послуг, виконаних робіт) не враховуються, тим більше, що в багатьох випадках вимірювати їх або неможливо, або не потрібно. Іншими словами, центром витрат є той структурний підрозділ підприємства, в якому є можливість організувати нормування, планування і облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.

Визначення центру відповідальності як центру витрат не завжди означає, що його менеджер несе відповідальність тільки за управління витратами. Наприклад, начальник відділу постачання також відповідальний за оцінку і вибір постачальників, якість матеріалів і т.д. При визначенні структурного підрозділу як центру витрат в умовах промислового виробництва рекомендується враховувати наступні моменти:

а) кожен центр витрат, очолюваний майстром або начальником відділу, який надає допомогу керівництву підприємства в плануванні і контролі витрат, повинен бути окремою сферою відповідальності;

б) центр витрат повинен об'єднувати приблизно однотипні машини і робочі місця, що зумовлюють витрати однакового характеру. Це полегшує визначення сукупності факторів, що впливають на величину витрат даного центру витрат, і вибір бази розподілу витрат по носіях витрат. Оскільки основним чинником, що визначає величину витрат на виробничих ділянках, є завантаження виробничих потужностей, то вона найчастіше обирається в якості бази розподілу в центрах витрат;

в) всі витрати за їх видами повинні без особливих складнощів списуватися на центри витрат. З поглибленням поділу підприємства на такі центри зростає частка витрат, які є загальними по відношенню до кількох центрів витрат, що викликає необхідність їх розподілу.

Центр витрат може бути як досить великим (завод або адміністрація великої фірми), так і малим (робоче місце). Отже, великі центри витрат можуть складатися з більш дрібних. Ступінь деталізації центрів витрат від підприємства до підприємства різна і залежить від цілей і завдань, поставлених керівництвом перед менеджером з контролю витрат, закріплених за центром відповідальності. Як правило, чим більше розмір центру витрат, тим вище ступінь відповідальності. Іноді потрібно укрупнення центрів відповідальності, і тоді кілька робочих місць можна об'єднати в цех (відділ), який також представляє собою центр витрат. Формування центрів витрат слід здійснювати на основі вивчення та аналізу організаційних і технологічних особливостей підприємства. Як правило, підприємства з централізованою організаційною структурою управління представлені кількома центрами витрат.

Центри витрат можуть працювати в двох напрямках. Відповідно до принципу ефективності оптимальним буде рішення, що дозволяє реалізувати одне з двох завдань:

- 1) отримати максимальний результат при певному заданому рівні вкладень;
- 2) довести до мінімуму вкладення, необхідні для досягнення заданого результату.

Як приклад візьмемо два центри витрат великого промислового підприємства - відділ маркетингових досліджень та бібліотеку. Основним завданням відділу маркетингових досліджень, що працює на основі заздалегідь затвердженого кошторису витрат, є отримання максимально можливого результату при використанні виділених йому ресурсів. Завданням бібліотеки підприємства є забезпечення художньою та виробничою літературою максимальної кількості співробітників при використанні виділених керівництвом підприємства на ці цілі коштів. В обох випадках керівникам центрів витрат надана можливість приймати самостійні рішення про те, як використовувати виділені ресурси для досягнення заданої мети і нести відповідальність за виконання поставлених завдань.

Однак, керівникам центрів витрат не дозволено самостійно визначати ціни і обсяги виробництва. Так, відділ маркетингу не може збільшувати обсяг продажів шляхом підвищення цін, а бібліотека не має права скорочувати витрати шляхом зменшення числа читачів, що обслуговуються. Витрати, що враховуються і плануються для даних центрів витрат, є для них прямими. Подібним чином організований облік дає уявлення про горизонтальну структуру витрат і створює передумови для контролю за їх формуванням і їх доцільністю.

Для оцінки діяльності центру витрат недостатньо лише фінансових показників. Такий підхід може, наприклад, стимулювати менеджерів до зменшення витрат за рахунок зниження якості продукції. Тому, формуючи структуру організації виключно як сукупність центрів витрат, в системі управлінського обліку необхідно налагодити додаткове спостереження за якістю продукції, що випускається структурними підрозділами.

Обов'язковою умовою планування і оцінки діяльності будь-якого центру відповідальності, в тому числі і центру витрат, є поділ його витрат на дві категорії - контрольовані і неконтрольовані.

2. Центри доходів

Центр доходів - це центр відповідальності, менеджер якого відповідає за отримання доходів, але не несе відповідальності за витрати. Прикладом може слугувати відділ оптових продажів торгової організації, відділ поширення у видавництві і т.д.

Діяльність керівників подібних підрозділів зазвичай оцінюється на основі зароблених ними доходів, тому завданням управлінського обліку в даному випадку буде фіксація результатів діяльності центру відповідальності на виході.

Це, однак, не означає, що в підрозділі відсутні витрати. Будь-який центр доходів, навіть найменший, несе витрати. У системі управлінського обліку він кваліфікується як центр доходів тому, що адміністрація організації з яких-небудь причин приймає рішення не покладати на менеджера відповідальність за витрати його підрозділу.

Приклад. У банківських установах поряд з інфраструктурними підрозділами (відділ кадрів, юридичний, транспортний відділи і т.д.) присутні відділи, які залучають грошові кошти населення і юридичних осіб (відділ пластикових карт, відділ вкладів населення, відділ обслуговування юридичних осіб), і відділи, що розміщують грошові кошти (відділи кредитування юридичних і фізичних осіб, відділи цінних паперів, валютних операцій). Відділи, що розміщують залучені кошти, можна розглядати як центри доходів. Інфраструктурні підрозділи і відділи, які залучають грошові ресурси, по своїй суті є центрами витрат.

Керівники центрів доходів, як і центрів витрат, можуть відповідати за досягнення нефінансових цілей, наприклад за забезпечення можливості конкурувати лише на тих ринках, де їх фірма займає першу або другу позицію з продажу.

Однак для того, щоб вижити в конкурентній боротьбі, підприємству недостатньо керувати витратами - воно повинно отримувати прибуток, а прибуток не є метою менеджерів центрів витрат і доходів. Тому на підприємствах в країнах з розвинутою ринковою економікою найбільш часто зустрічаються центри прибутку і інвестицій.

3. Центри прибутку і інвестицій

Центр прибутку - це сегмент, керівник якого відповідає одночасно як за доходи, так і за витрати свого підрозділу. Менеджер центру прибутку приймає рішення щодо кількості споживаних ресурсів і розміру очікуваної виручки. Критерієм оцінки діяльності такого центру відповідальності слугує розмір отриманого прибутку. Тому управлінський облік повинен надати інформацію про вартість витрат на вході в центр відповідальності, про витрати усередині цього центру, а також про кінцеві результати діяльності сегмента на виході. Прибуток центру відповідальності в системі управлінського обліку може розраховуватися по-різному.

Іноді в розрахунках беруть участь лише прямі витрати, в інших випадках включаються повністю або частково також непрямі витрати.

Метою центру прибутку є отримання максимального прибутку шляхом оптимального поєднання параметрів вкладених ресурсів, обсягу продукції, що

випускається і ціни. Менеджери центрів прибутку, на відміну від керівників центрів витрат, не зацікавлені в зниженні якості продукції, так як це скорочує їхні доходи, а отже, і прибуток - показник, за яким оцінюється ефективність їх роботи. Однак, на практиці зустрічаються випадки, коли стикаються інтереси двох або більше центрів прибутку.

Приклад. Вищий навчальний заклад, що має ряд філій в різних містах України, надає платні освітні послуги.

1. Прийом абітурієнтів ведеться для навчання різним спеціальностям. Факультети, в даному випадку, можуть розглядатися як центри прибутку, дохідна частина яких залежить від кількості зарахованих студентів. Однак, при незмінній кількості місць на платне навчання в масштабі всього вузу збільшення прийому студентів на один з факультетів веде до скорочення числа абітурієнтів, що зараховуються на інші факультети. Зростання прибутку одного центру відповідальності є наслідком погіршення результатів іншого центру. У подібних випадках рекомендується вважати факультети як центри витрат і передбачати створення центру прибутку на більш високому ієрархічному рівні управління, об'єднавши ці центри відповідальності в єдиний центр прибутку. Так, центрами прибутку в нашому випадку можуть стати філії інституту.

Менеджери центрів прибутку можуть нести відповідальність за досягнення певних нефінансових результатів, таких, як частка завойованого ринку, рівень задоволеності споживача та ін. Зростання прибутку структурного підрозділу може стимулюватися правильним підбором показника, що характеризує ділову активність сегмента.

Приклад. Новостворена західна компанія спочатку швидко розвивалася, але потім стала зазнавати збитків. Однією з причин цього стали недоліки в системі управлінського обліку компанії: не представлялося можливим оцінити прибуток, одержуваний від кожного окремого клієнта. Менеджери були відповідальні або за витрати, або за доходи, і ніхто не відповідав за те, щоб обслуговування кожного клієнта забезпечувало компанії прибуток. Для вирішення цієї проблеми керівництво фірми внесло корективи в систему управлінського контролю, поклавши на менеджерів відповідальність за складання кошторисів отримання прибутку по кожному клієнту і звітів про їх виконання. В результаті прибуток компанії зріс.

Деякі західні фірми з метою стимулювання діяльності своїх підрозділів створюють штучні центри прибутку - сегменти, які «продають» більшу частину своїх товарів і послуг іншим структурним підрозділам всередині компанії. Ціна, за якою центри розраховуються між собою, називається трансфертною. В цьому випадку трансфертні ціни виконують всередині компанії функції ринкових цін. Плата за послуги між центрами відповідальності стягується відповідно до заздалегідь обумовлених умов. Так, в деяких зарубіжних компаніях фінансові відділи стягують плату за ведення обліку дебіторської заборгованості центрів прибутку на основі суми оброблених рахунків і кількості врахованих дебіторів. У розглянутому прикладі трансфертні ціни не можуть змінити дохід компанії, вони є лише інструментами управлінського контролю.

При всіх своїх перевагах, центри прибутку не зацікавлені в дбайливому використанні виділених їм інвестицій. Цього недоліку позбавлені центри інвестицій -

сегменти підприємства, чий менеджери не тільки контролюють витрати і доходи своїх підрозділів, а й стежать за ефективністю використання інвестованих в них коштів.

Керівники центрів інвестицій, в порівнянні з усіма вищезазначеними центрами відповідальності, мають найбільші повноваженнями в керівництві і, отже, несуть найвищу відповідальність за прийняті рішення. Зокрема, їм делеговано право приймати власні інвестиційні рішення, тобто розподіляти виділені адміністрацією підприємства кошти за окремими проектами.

Розподіл організації на центри відповідальності і їх ранжування називають організаційною структурою підприємства. Від побудови організаційної структури залежить система управлінського обліку підприємства. Адміністрація вирішує, якому сегменту надати ті чи інші повноваження, як розподілити відповідальність між виконавцями, як повинна виглядати ієрархічна структура управління організацією, іншими словами, встановлює організаційну структуру підприємства.

Отже, організаційну структуру підприємства можна визначити як поділ підприємства на окремі структурні підрозділи і служби (центри відповідальності), що припускає розподіл між ними функцій щодо вирішення завдань, що виникають в ході виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення цілей, що стоять перед підприємством в цілому.

Організаційна структура підприємства може бути охарактеризована як централізована або децентралізована - в залежності від ступеня відповідальності, покладеної на її менеджерів. Централізовані організації мають ієрархічну, пірамідальну структуру, побудовану за функціональним принципом (адміністрація, фінанси, постачання, виробництво, маркетинг і т.п.). В основі системи управлінського обліку таких підприємств лежать головним чином центри витрат. Така система управління за своєю суттю є консервативною, передбачає максимум примусу і не забезпечує свободи дії співробітникам підприємства. Централізована система управління була властива практично всім підприємствам СРСР. У перехідний період, який переживає українська економіка, «перебудовні» процеси відбуваються не тільки на макро-, але і на мікрорівні. У ряді випадків жорстко централізована система управління, що дісталася російським підприємствам в спадок від адміністративної економіки, стає гальмом їх розвитку. Вона знижує ініціативу виконавців, перешкоджає гнучкості та оперативності в управлінні.

Вихід із цього становища керівництво підприємств бачить в наданні своїм структурним підрозділам більшої господарської самостійності і як наслідок - в зростанні їх відповідальності за прийняті рішення.

Ринкові відносини вимагають нових підходів до організації внутрішнього фірмового управління. В умовах мінливого ринкового середовища істотно зростає потік інформації, яку необхідно обробити для прийняття єдиного правильного управлінського рішення. Розширюється спектр управлінських завдань, що вирішуються керівниками виробництв. З'являється потреба в поділі всіх повноважень, в тому числі і в частині прийняття управлінських рішень. Часом окремі структурні підрозділи починають працювати як міні-підприємства, не будучи при цьому самостійними юридичними особами. Іншими словами, починається процес формування децентралізованої організаційної структури

підприємства. Децентралізована структура характеризується наявністю центрів прибутку і інвестицій. Як зазначалося, їх керівники мають більш широке коло прав і обов'язків, ніж менеджери центрів витрат. З одного боку, менеджери в компаніях з такою структурою несуть велику відповідальність, володіють розширеними повноваженнями і можуть примати значну частину рішень без попереднього узгодження з адміністрацією підприємства. З іншого боку, при децентралізованій структурі між керуючими розподіляється відповідальність в частині планування та контролю витрат і результатів діяльності окремих структурних підрозділів.

Таким чином, формування децентралізованої структури управління підприємством передбачає вирішення двох взаємопов'язаних завдань:

- 1) розподіл відповідальності серед виконавців;
- 2) контроль за якістю їх роботи.

Існує і зворотна залежність: ці завдання не можуть бути успішно вирішені без поставленої системи управлінського обліку. Основною перевагою децентралізованої системи управління є свобода керівників центрів відповідальності в прийнятті управлінських рішень. Менеджер структурного підрозділу, як правило, має в своєму розпорядженні більш точну і детальну інформацію у довірених йому напрямках діяльності, ніж вище керівництво. Це позитивно впливає на обґрунтованість і оперативність прийнятих на більш низькому управлінському рівні рішень. Адміністрація підприємства, звільнившись від поточних завдань, необхідності виконання рутинної роботи, отримує можливість сконцентруватися на вирішенні перспективних питань, на розробці стратегії організації.

Однак, успішне функціонування децентралізованої системи можливо при дотриманні, принаймні, двох умов:

- 1) наявності високопрофесійного управлінського персоналу;
- 2) узгодженості цілей і інтересів організації в цілому і її окремих структурних підрозділів.

Незалежно від типу обраної організаційної структури - централізованої і децентралізованої - відповідальність за фінансування компанії в цілому лежить зазвичай на вищому керівництві. Інакше кажучи, фінансові функції будуть централізовані в будь-якому випадку. Створюючи організаційну структуру, слід враховувати, чи полегшить вона процес оцінки діяльності сегментів. Це в свою чергу залежить від кількості загальних витрат, які ототожнюються з кожної альтернативної структури, адже витрати, пов'язані з побудовою тієї чи іншої структури управління, повинні окупитися. Удосконалюючи організаційну структуру підприємства, необхідно відповідним чином змінювати підходи до складання внутрішньої звітності та оцінки результатів діяльності підрозділів.

4. Трансфертне ціноутворення

Історія питання про трансфертне ціноутворення пов'язана з 50-60-ми роками минулого століття, коли в промисловості в зв'язку з процесами концентрації виробництва почали формуватися великі монопольні транснаціональні корпорації. Концентрація

виробництва, що супроводжується розвитком його спеціалізації, передбачала передачу продукції, виготовленої на одному підприємстві корпорації, іншому підприємству тієї ж корпорації. Внаслідок цього виникли проблеми з методами оцінки такої продукції і принципами формування ціни передачі, названої згодом трансфертною ціною.

У сучасній ринковій економіці проблеми трансфертного ціноутворення є актуальними не тільки для великих транснаціональних корпорацій, а й для більш скромних за своїми розмірами виробництв, розділених структурно на окремі центри відповідальності.

Трансферне ціноутворення в ринковій економіці характерно для децентралізованої структури управління підприємством, коли окремим структурним підрозділам організації (центрам відповідальності) делеговані певна господарська та фінансова самостійність. Адміністрація компанії вирішує, підрозділам якого рівня надати свободу внутрішнього і зовнішнього ціноутворення (тобто дати можливість заробляти прибуток), а також право вибору постачальника і споживача. При цьому менеджер такого центру прибутку відповідає лише за контрольовані ним витрати і доходи.

Таким чином, трансферна ціна (ТЦ) - це ціна, за якою один центр відповідальності передає свою продукцію або послугу іншому центру відповідальності. Інакше кажучи, трансфертне ціноутворення - це процес встановлення внутрішніх розрахункових цін між сегментами однієї організації.

Трансферне ціноутворення передбачає чітке фіксування факту приймання-передачі між центрами відповідальності виробу (послуги), що неможливо без організованої системи сегментарного обліку та звітності. В його основі лежить принцип, згідно з яким оптимальними є ті трансфертні ціни, які забезпечують організації максимально можливий маржинальний дохід. За трансфертними цінами складається сегментарна звітність організації. Тому встановлена ТЦ буде справедливою в тому випадку, якщо забезпечить можливість об'єктивної оцінки ефективності функціонування кожного центру відповідальності організації.

Ці завдання можуть бути реалізовані при дотриманні двох умов:

- збігу цілей менеджерів різних рівнів управління і організації в цілому;
- надання керівникам центрів відповідальності необхідної фінансової та господарської самостійності.

На практиці застосовуються три методи розрахунку ТЦ:

- 1) на основі ринкових цін;
- 2) на основі собівартості (змінної або повної), за принципом «собівартість плюс»;
- 3) на основі договірних ТЦ, сформованих під впливом ринкової кон'юнктури і витрат на виробництво продукції (надання послуги).

Популярність в країнах з ринковою економікою отримав перший метод. Перевага ринкових цін полягає в їх об'єктивному характері, і ТЦ не залежатимуть від взаємин і кваліфікації менеджерів центрів відповідальності, що купують і продають. Цей метод застосовується в умовах високого ступеня децентралізації організації, коли центри відповідальності (прибутку або інвестицій) вільні у виборі внутрішніх або зовнішніх покупців і продавців; коли напівфабрикат, поряд з його передачею в наступний переділ,

може реалізовуватися на сторону. Однак застосування першого методу має свої обмеження: необхідна наявність розвинутого ринку продукції та послуг, вироблених центром відповідальності. Крім того, організація несе додаткові витрати по збору інформації про рівень ринкових цін на них. У трансферному ціноутворенні завжди беруть участь дві сторони: центр відповідальності, що передає свою продукцію (послугу), і центр відповідальності, який приймає цю продукцію (послугу) для її подальшої переробки і споживання. При формуванні ТЦ на основі ринкових цін обом сторонам надано право взаємодії з зовнішніми продавцями і покупцями, між ними повинні дотримуватися такі умови:

1) центр відповідальності, який отримує продукцію (послугу), купує її всередині фірми до тих пір, поки центр відповідальності, що продає не починає завищувати існуючі ринкові ціни і бажає продавати свою продукцію всередині фірми;

2) якщо підрозділ, що продає завищує існуючі ринкові ціни, центр відповідальності, що купує продукцію (послугу) може придбати її на стороні.

У тому випадку, якщо будь-яка з умов встановлення ринкових ТЦ неможливо, то застосовується другий метод - на основі собівартості, і тут існують різні варіанти. В основу ТЦ може бути покладена:

- а) повна фактична собівартість;
- б) нормативна собівартість;
- в) змінна собівартість.

У будь-якому випадку ТЦ розраховується за формулою «собівартість плюс», тобто в ТЦ на продукцію підрозділу, що передає закладається обраний показник собівартості і фіксований у вигляді відсотка розмір прибутку цього центру відповідальності. Наприклад, ТЦ може розраховуватися за формулою «110% від повної собівартості» або «150% від змінної собівартості» одиниці виробу центру відповідальності, що передає. Перевагою першого варіанту розрахунку є об'єктивність і ясність розрахунків. Розрахована цим методом ціна наближається до ринкової, що сприяє прийняттю грамотних управлінських рішень. Однак тут є і свої недоліки. По-перше, центр відповідальності, що передає не зацікавлений в зниженні своїх фактичних витрат, так як заздалегідь упевнений, що ТЦ їх не тільки покриє, а й перевищить на суму встановленої націнки. По-друге, по ТЦ, розрахованої на базі повної собівартості, не можна судити про ступінь ефективності роботи центру відповідальності, що передає, а отже, контролювати її. Постійні витрати затушовують реальну картину.

Приклад. ТЦ підрозділу розраховується за формулою «110% від повної собівартості». У I кварталі року вироблено 500 виробів. Постійні витрати центру відповідальності - 100 грн., змінні - 400 грн. (тобто одному виробу відповідає 80 коп. змінних витрат). Повна собівартість одиниці становить:

$$(100 + 0,8 \times 500) : 500 = 1 \text{ грн. Отже, ТЦ} = 1,1 \text{ грн. (1x110\%: 100).}$$

Припустимо, що в наступному кварталі центру відповідальності вдалося знизити питомі змінні витрати з 80 до 75 коп. При цьому було вироблено 400 од. продукції. Повна собівартість одиниці в такому випадку становить:

$$(100 + 0,75 \times 400) : 400 = 1 \text{ грн.}$$

Передача виробу між центрами відповідальності, як і раніше, здійснюється за ТЦ в 1,1 грн., незважаючи на те, що ефективність роботи центру відповідальності зросла.

По-третє, відомо, що система трансфертного ціноутворення ефективна лише в тому випадку, коли цілі менеджерів різних рівнів збігаються із завданнями фірми в цілому. Однак з позицій організації придбання виробу підрозділом всередині підприємства за трансфертною ціною, розрахованою на основі повної собівартості, вигідніше, ніж за ринковою ціною. З точки зору центру відповідальності, що одержує використання ринкової ціни як трансфертної дає більший прибуток, ніж ціни, визначеної на базі повних витрат.

Зазначені недоліки усуваються розрахунком ТЦ за другим варіантом - на базі нормативних витрат. По суті, в цьому випадку розраховується нормативна трансферна ціна. Перевищення фактичної ТЦ над нормативною свідчить про збитковість роботи центру відповідальності, зворотнє співвідношення - про її ефективність.

Однак нормування витрат прийнято не для всіх виробництв і не у всяких економічних умовах. Наприклад, при високому рівні інфляції цей процес взагалі виявляється безглуздом. Недоцільно займатися нормуванням в умовах індивідуального і дрібносерійного виробництва. У цих випадках може бути використаний третій варіант розрахунку ТЦ - на основі змінної собівартості, інформація про яку акумулюється в системі «директ-костинг». Постійні витрати центрів відповідальності будуть покриватися при цьому з виручки організації. Цей варіант дозволяє розробляти цінову політику, оптимальну не тільки для фірми в цілому, але і для її структурних підрозділів, а також знаходити сприятливе поєднання обсягів виробництва і продажних цін. Крім того, такий варіант розрахунку ТЦ дозволяє аналізувати і контролювати діяльність центрів відповідальності.

Повернемося до нашого прикладу. У I кварталі ТЦ, розрахована на базі змінних витрат, визначається наступним чином:

$0,8 \times 1,1 = 0,88$ грн., А в II кварталі, коли ефективність роботи підрозділу зросла, ТЦ знизиться до 0,82 грн. ($0,75 \times 1,1$).

У цьому випадку, однак, ТЦ не відшкодовує постійні витрати і не дозволяє розрахувати прибуток, що заробляє центр відповідальності. Отже, оцінка рівня ефективності роботи керівника такого підрозділу не може бути здійснена з використанням показників прибутку і доходу. Це, в свою чергу, означає, що у менеджера знижуються стимули до скорочення витрат.

Третій метод трансфертного ціноутворення передбачає розрахунок договірної ТЦ.

У країнах з ринковою економікою підприємства вміло поєднують всі розглянуті методи трансфертного ціноутворення. Вибір того чи іншого методу визначається рядом факторів:

- 1) характером розв'язуваних в результаті трансфертного ціноутворення завдань (для прийняття управлінського рішення може бути використана одна ТЦ, для оцінки роботи центру відповідальності - інша);
- 2) ступенем децентралізації організаційної структури підприємства;
- 3) станом ринку продуктів і послуг, на які встановлюються ринкові ціни.

Можливі методи формування ТЦ, і в цілому, можливості трансфертного ціноутворення залежать від виду діяльності підприємства, установи, технологічного процесу і т.д. Єдиного правила при встановленні трансфертних цін не існує.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник / С.Ф. Голов. Київ: «Центр учбової літератури», 2018. 534 с.
2. Партин Г.О. Управлінський облік: підручник /Г.О.Партин, А.Г.Загородній, Т.І.Свідрик, А.І.Ясінська, Т.М. Бойчук. Львів:Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.
3. *Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / М. Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій, М. І. Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2016. 1040 с.*
4. Цал-Цалко Ю.С. Управлінський облік: підручник/ Ю.С.Цал-Цалко, Ю.Ю.Мороз, Н.І.Цегельник. – Житомир: ПП «Рута», 2015. – 632с.
5. Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, Jeff O. Schatzberg, Dave Burgstahler Introduction to management accounting // Pearson Prentice Hall, 2008 - P. 831
6. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young Management accounting // Pearson Prentice Hall, 2004 – P. 598
7. Атамас П.Й.Управлінський облік [Текст] : [Слайд-конспект] /. Атамас П.Й. [та ін.]- Дніпропетр. ун-т економіки та права, 2006. - 128 с.
8. Аткинсон Э. Управленческий учет[Текст] : /Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг.– 3-е издание: Пер. с англ.. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005.–879 с.
9. Бандура З.Л. Облік і аналіз в системі стратегічного управління підприємством: монографія / З.Л. Бандура, В.Р. Шевчук, Л.В. Семенюк. – Львів : ЛНУ ім. Івана Франка, 2016. – 248 с.
10. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : Підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. / Бутинець Ф.Ф. - Житомир : ПП "Рута", 2002. - 479 с.
11. Вербило О. Ф.Нац. ун-т біоресурсів і природокористування України. Управлінський облік [Текст] : [навч. посібник] /Вербило О. Ф. [та ін.]- К.: Лібра, 2011. - 391 с.
12. Войнаренко М.П. Управлінський облік : підручник для вищ. навч.закладів / М.П. Войнаренко, Л.П. Радецька, Л.В. Овод. – Хмельницький: ХНУ, 2013. – 363 с.
13. Друри К. Управленческий учет и производственный учет/ К.Друри. – М.: Юнити-Дана, 2015. – 736 с Карпенко О. В., Карпенко Д.В. Управлінський облік: Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
14. Управлінська економіка. Навч. посіб. / Н.Ю. Іванова, Т.К.Кузнецова, Н.М.Соколова. - К.: Логос, 2016. - 132 с.
15. Райан Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. 616 с.
16. Скоун Т. Управленческий учет / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 170 с
17. Хорнгрен У., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: учеб.-практ. пособие(под ред. Я. В. Соколова) / Ч.Т. Хорнгрен (и др.) М.: Финансы и статистика, 2004. 416 с.
18. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран / Пер. с польск.; Предисловие Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.